

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Escola de Direito de Brasília – EDB
Programa de Mestrado Acadêmico em Direito

Lenisa Rodrigues Prado

Multas Tributárias
Sob a Perspectiva dos Enunciados Vinculantes da Súmula CARF

Brasília (DF)
Novembro/2018

Lenisa Rodrigues Prado

Multas Tributárias
Sob a Perspectiva dos Enunciados Vinculantes da Súmula CARF

Dissertação apresentada ao final do curso de Mestrado Acadêmico em Direito Constitucional como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre pelo Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Área de concentração: Direito Constitucional-Tributário.

Orientadores: Prof. Dr. José Roberto Rodrigues Afonso e Prof. Dr. Luciano Felício Fuck.

Brasília (DF)
Novembro/2018

Lenisa Rodrigues Prado

Multas Tributárias
Sob a Perspectiva dos Enunciados Vinculantes da Súmula CARF

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Acadêmico em Direito Constitucional como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre pelo Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Área de concentração: Direito Constitucional-Tributário.

Brasília, 29 de novembro de 2018.

Prof. Dr. José Roberto Rodrigues Afonso
Professor Orientador

Prof. Dr. Luciano Felício Fuck
Professor Orientador

Prof. Maurício Dalri Timm do Valle
Membro da Banca Examinadora

RESUMO

PRADO, Lenisa Rodrigues. **Multas Tributárias sob a Perspectiva dos Enunciados Vinculantes da Súmula CARF**. 2018. 144 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2018.

Este estudo se propõe a analisar os enunciados vinculantes da Súmula CARF a respeito das multas tributárias para responder a três questões: (i) se sintetizam o entendimento pacífico da instância administrativa contenciosa; (ii) se estão em conformidade com os precedentes exarados pelo Poder Judiciário; e (iii) se eles se prestam a garantir e fomentar a segurança jurídica constitucionalmente assegurada aos cidadãos contribuintes.

Palavras-chave: Tributário. Súmula Vinculante. CARF. Infrações. Sanções. Multa. Princípios Constitucionais.

ABSTRACT

PRADO, Lenisa Rodrigues. **Multas Tributárias sob a Perspectiva dos Enunciados Vinculantes da Súmula CARF**. 2018. 144 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2018.

This study proposes to analyze the binding statements of CARF Precedent regarding the tax fines to answer three questions: (i) they summarize the peaceful understanding of the contentious administrative instance; (ii) if they comply with the precedents set forth by the Judiciary, and (iii) if they lend themselves to guaranteeing and promoting the juridical security afforded to taxpaying citizens.

Keywords: *Tributary. Binding Summary. CARF. Infractions. Sanctions. Tax Fines. Constitutional principles.*

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| I. Introdução | 1 |
| II. O Financiamento do Estado | 5 |
| II.1. Os Direitos Fundamentais dos Contribuintes | 9 |
| II.1.1. Segurança Jurídica, Anterioridade e Legalidade | 14 |
| II.1.2. Devido Processo Legal e Retroatividade Benigna | 20 |
| II.1.3. Boa-Fé e a Proteção de Confiança | 23 |
| II.1.4. Igualdade e Isonomia | 25 |
| II.1.5. Proporcionalidade | 28 |
| II.1.6. Capacidade Contributiva e Vedação ao Confisco | 31 |
| II.1.2. Conclusões Parciais | 34 |
| II.2. Os Tributos | 34 |
| II.2.1. As Consequências do Descumprimento das Obrigações Tributárias ... | 40 |
| II.2.2. Sanções Decorrentes do Descumprimento das Regras Tributárias | 43 |
| II.2.2.1. Sanções Penais Tributárias | 46 |
| II.2.2.1.1. A Distinção entre Crimes contra a Ordem Tributária e as Infrações Fiscais | 50 |
| II.2.2.2. Sanções Administrativas Tributárias | 55 |
| II.2.3. Conclusões Parciais | 57 |
| III. Multas Tributárias | 60 |
| III.1. As Espécies de Multas Tributárias | 64 |
| III.1.1. Multa Moratória | 65 |
| III.1.2. Multa de Ofício e Isolada | 67 |
| III.1.3. Multa Qualificada | 69 |
| III.1.4. Conclusões Parciais | 71 |
| III.2. Procedimentos de Imposição e Cobrança das Multas Tributárias | 72 |
| III.2.1. Exigibilidade das Multas Tributárias | 76 |
| III.2.1.1. Denúncia Espontânea | 78 |
| III.2.1.2. Hipóteses de Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário | 79 |
| III.2.2. Consequências do Não Pagamento das Multas | 82 |

| | |
|--|-----|
| III.3. Direito de Petição e a Possibilidade de Impugnar Administrativamente os Lançamentos Tributários | 85 |
| IV. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais | 86 |
| IV.1. Breve Histórico | 86 |
| IV.2. Atribuições do Conselho e Benefícios aos Contribuintes | 88 |
| IV.2.1. Súmulas Vinculantes do CARF | 91 |
| IV.1.1.1. Enunciados n° 4 e n° 5: Sobre a Incidência dos Juros Moratórios | 93 |
| IV.1.1.2. Enunciados n° 25, n° 34 e n° 40: Sobre as Provas Necessárias para a Qualificação da Multa | 97 |
| IV.1.1.3. Enunciados n° 44 e n° 93: Inexistência de Configuração da Infração | 104 |
| IV.1.1.4. Enunciado n° 49: Os Efeitos da Denúncia Espontânea | 106 |
| IV.1.1.5. Enunciado n° 50: Efeitos da Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário | 109 |
| IV.1.1.6. Enunciado n° 69: Multa de Mora pelo Descumprimento de Obrigação Acessória | 111 |
| IV.1.1.7. Enunciado n° 74: Retroatividade Benigna | 112 |
| IV.1.1.8. Enunciado n° 104: Prazo Decadencial | 113 |
| V. Conclusão | 118 |
| Referências | 122 |

I. INTRODUÇÃO

Séculos após a sua morte, as palavras de Benjamin Franklin¹ ainda são frequentemente repetidas. As falas perpetuadas pela recorrência não são aquelas extraídas dos textos produzidos enquanto ele promovia a liderança da Revolução Americana, nem tampouco se referem aos esforços por ele empreendidos para abolir a escravidão, mas correspondem ao seu desafogo pessoal a respeito da carga tributária suportada pelos norte-americanos. Disse ele, “só há duas coisas certas na vida: a morte e os impostos. Mas há uma diferença: a morte não fica pior cada vez que o Congresso se reúne”.

A tributação é indispensável para o Estado, porque é a forma por meio da qual os recursos financeiros necessários são angariados, sendo esse vínculo imanente perfeitamente ilustrado na imagem sugerida pela citação: “os tributos são como sangue que corre pelas artérias estatais, sustentando o seu corpo”.² A edificação do corpo do Estado e sua sustentação são providas pelos cidadãos que pagam os impostos. O Congresso Nacional é o palco principal onde são definidas a carga tributária federal devida por cada cidadão e a forma em que os recursos arrecadados serão utilizados. A história recente brasileira comprova a contradição na atuação dos seus congressistas, pois – apesar de serem representantes dos interesses do povo – são os principais fomentadores da desigualdade tributária, que no Brasil chega a vergonhosos patamares.

Uma das graves sequelas da crise política e econômica sofrida pelo Brasil nos últimos anos é a drástica diminuição na arrecadação tributária. A queda da produção industrial e a redução das vendas de bens e serviços impactaram a arrecadação dos tributos.³ Significativo percentual do decréscimo na arrecadação é resultado de inadimplência fiscal, que corresponde à impossibilidade financeira dos contribuintes em honrar com suas obrigações tributárias. A insuficiência financeira que atinge grande parte dos brasileiros decorre de um dos muitos

¹ Benjamin Franklin, nascido em Boston em 17/01/1706 e falecido em 17/04/1790, foi jornalista, editor, autor, filantropo, político, abolicionista, funcionário público, cientista, diplomata, inventor e enxadrista estadunidense. Foi um dos líderes da Revolução Americana e o primeiro embaixador dos Estados Unidos na França.

² SCAFF, Fernando Facury. **Dois coisas são certas na vida: a morte e os tributos**, texto publicado pela revista eletrônica Consultor Jurídico em 6/11/2012, disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-nov-06/contas-vida-duas-coisas-sao-certas-vida-morte-tributos>>.

³ São fontes de arrecadação do Estado brasileiro: as fontes do patrimônio estatal (exploração de atividade econômica), do patrimônio do particular (tributos, multas), das transferências intergovernamentais e dos ingressos temporários (empréstimos públicos, por exemplo). Sobre a exploração de patrimônio do particular, o estudo promovido pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) demonstra que os brasileiros pagam o equivalente a 33,4% do tamanho da economia em taxas e impostos, o que corresponde à maior carga tributária da América Latina.

sintomas da crise econômica, que é a extinção de postos de empregos e o desaparecimento das fontes de renda das famílias brasileiras.

A inadimplência fiscal está atrelada a vários fatores, dentre os quais se destaca a cobrança de multas, o que redundará em um ciclo pernicioso de causa e efeito. Essa vinculação só se extingue no caso do pagamento do tributo com os devidos acréscimos ou com a eventual anistia a ser concedida pelo Governo.

No que concerne à arrecadação de recursos para os cofres públicos, as multas tributárias correspondem a significativa parcela. Apesar da expressiva crise econômica que assola os brasileiros, as autuações da Receita Federal atingiram, em 2017, o patamar de R\$ 204,99 bilhões, sendo este o maior resultado desde 1968, representando um acréscimo de 68,5% em relação às autuações de 2016.⁴

É coerente afirmar que o acréscimo de autuações não decorre exclusivamente de atos ou omissões dos contribuintes. É resultado, também, da necessidade do Estado de angariar recursos e fiscalizar os benefícios concedidos a determinados contribuintes. As sanções administrativas tributárias podem ser discutidas tanto na esfera administrativa quanto na judicial. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é o palco onde são proferidas as últimas decisões administrativas a respeito do acerto da imposição de multas em desfavor dos contribuintes. É lá que estão sob litígio R\$ 136,5 bilhões em processos administrativos. Portanto, 66% das autuações – consideradas como “créditos fiscais” pelas autoridades fiscais – ainda dependem de decisão administrativa, que poderá ainda ser objeto de questionamento perante o Poder Judiciário.

Segundo relatório publicado pela Receita Federal do Brasil, em 2010 somente 5,8% das autuações fiscais foram julgadas improcedentes pelo CARF. Isso representa, entretanto, 20,5% do valor lançado pela Receita naquele ano. Mais recentemente, o valor dos lançamentos discutidos administrativamente quanto à proporção dos julgados improcedentes frente ao total vem diminuindo. Entre 2010 e 2013, quando a crise econômica teve início, o que representou o marco inicial da drástica diminuição de arrecadação, a cifra caiu de 20,5%

⁴ Essas informações foram disponibilizadas pela Secretaria da Receita Federal e são objeto de análise acadêmica no artigo: “Autuações fiscais crescem quase 70% em 2017 e batem recorde histórico”, publicada na revista eletrônica Consultor Jurídico em 16/02/2018, disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-16/autuacoes-fiscais-crescem-70-2017-batem-recorde-historico>>.

para 9,25%.⁵ Ainda que o volume de autuações fiscais canceladas pelo tribunal administrativo esteja diminuindo, tal fato não retira a importância do CARF, órgão técnico de julgamento no qual os argumentos de defesa dos contribuintes são, efetivamente, apreciados.

Mediante a Portaria MF nº 277, de 7/6/2018,⁶ o Ministro da Fazenda atribuiu a 65 enunciados de súmula do CARF⁷ efeito vinculante, tornando obrigatório que todos os agentes que integram o Ministério da Fazenda⁸ adotem os pronunciamentos daquele tribunal administrativo. A justificativa oficial⁹ para a vinculação desses pronunciamentos é que essa medida contribui para a segurança jurídica na área tributária, porque possibilita o “controle da legalidade dos atos administrativos tributários” e fomenta a capacidade de julgamento do Conselho.

Assim, das 107 súmulas do CARF já aprovadas em deliberações anteriores do Pleno ou das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, apenas 13 enunciados possuíam efeito vinculante atribuído por meio da Portaria nº 383, de 12/07/2010. Com a edição da Portaria MF nº 277/2018, 78 enunciados do CARF passam a vincular toda a Administração Tributária Federal. Desses, 11 enunciados¹⁰ uniformizam o entendimento a respeito das multas administrativas tributárias. Considerando-se que os enunciados correspondem a um prejulgamento do órgão que norteará, obrigatoriamente, todas as decisões a serem tomadas pelos agentes tributários, é imprescindível investigar se os verbetes de súmula estão, efetivamente, em harmonia com os princípios constitucionais que regem a organização tributária nacional.

Assim, propõe-se a pesquisa acadêmica¹¹ sob análise para responder se as súmulas administrativas tributárias dotadas de efeito vinculante efetivamente: (i) sintetizam o

⁵ Essa constatação está no artigo já citado: “Autuações fiscais crescem quase 70% em 2017 e batem recorde histórico”.

⁶ Publicada no Diário Oficial da União de 08/06/2018.

⁷ Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=92601>>. Acesso em: 10 dez. 2018.

⁸ Dentre os quais estão os auditores fiscais federais, os servidores da Secretaria da Receita Federal do Brasil e também os procuradores da Fazenda Nacional.

⁹ Justificativa divulgada no sítio eletrônico do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, juntamente com a publicação da Portaria MF nº 277, de 07/06/2018.

¹⁰ Verbetes nº 4, 5, 25, 34, 40, 44, 49, 50, 69, 74, 93 e 104.

¹¹ Para a pesquisa que aqui se propõe, será utilizado o método dogmático instrumental, ou seja, o tripé metodológico do Direito: legislação, doutrina e jurisprudência. No mais, a proposta é que a pesquisa seja amparada por levantamento bibliográfico sobre o tema, bem como por análise documental da jurisprudência. As

entendimento pacífico dos órgãos julgadores administrativos; (ii) estão em conformidade com os precedentes exarados pelo Poder Judiciário; e (iii) se prestam a garantir a segurança jurídica constitucionalmente assegurada aos contribuintes.

Este estudo propõe a avaliação dos enunciados vinculantes da Súmula CARF a respeito das multas tributárias para descobrir se o tribunal administrativo adota posicionamento alinhado com os precedentes exarados pelos Tribunais Superiores e se confere validade aos direitos dos contribuintes.

O universo das multas tributárias é imensurável e, por esse motivo, não se ousa abranger todas as formas de instituição e exigência dessas sanções. O enfoque deste estudo é identificar a [in]constitucionalidade da interpretação conferida pelo CARF a respeito das multas vinculadas aos tributos federais.

Para atingir esse objetivo, é indispensável tecer breves esclarecimentos sobre os direitos e os deveres dos cidadãos-contribuintes, na forma em que foram encartados na Constituição Federal de 1988. Esta investigação demanda conceituar as multas tributárias e identificar as atribuições institucionais e a grandiosa importância do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para os contribuintes.

Reforça-se o esclarecimento de que o objetivo deste trabalho acadêmico é avaliar se os direitos dos contribuintes são prestigiados ou depreciados pelo tribunal administrativo. Considerando-se o fato de que o contencioso administrativo é a opção muito mais interessante aos contribuintes do que recorrer das sanções perante o Judiciário, é razoável admitir que as decisões tomadas pelo CARF retratam o grau de efetivação dos direitos constitucionalmente assegurados aos cidadãos-contribuintes.

Tendo-se em vista que o contencioso administrativo federal define os litígios que lhes são submetidos pela aplicação retilínea das normas pertinentes e que, por outro lado, o Poder Judiciário deve avaliar a constitucionalidade dessas normas, é coerente admitir que a medida de vinculação das decisões administrativas às garantias constitucionais somente pode ser aferida mediante sua análise com comparação com os precedentes proferidos pelo Poder Judiciário.

legislações fundamentais e essenciais para a pesquisa proposta são a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

Demarcado o âmbito material desta pesquisa, é importante registrar que os enunciados vinculantes da súmula administrativa serão avaliados por meio do cotejo dos acórdãos exarados nos julgamentos que respaldaram a edição dos verbetes com os precedentes exarados pelo Poder Judiciário. A perspectiva principal é constatar se os enunciados vinculantes violam ou preservam os direitos dos cidadãos-contribuintes e não há interesse em examinar a tecnicidade dos julgamentos que resultaram nos enunciados da súmula. Também não há importância, para a finalidade que se propõe neste estudo, situar a vinculação dos verbetes à situação econômica do país.

Prestadas as informações necessárias, registre-se que o objetivo desta pesquisa é avaliar o grau de adesão das súmulas vinculantes do CARF que padronizam as condutas da administração tributária federal em relação às multas e aos direitos dos contribuintes conformados no texto da Constituição Federal de 1988.

II. O FINANCIAMENTO DO ESTADO

O Estado é o epíteto que se dá para a intrincada estrutura administrativa indispensável para a consecução dos direitos fundamentais dos brasileiros. Para o funcionamento dessa máquina, é indispensável o aporte de recursos financeiros. Grande parte desse financiamento é resultado direto do poder de tributar, conferido ao Estado pela Constituição Federal de 1988. Ao mesmo tempo em que a Carta Magna confia ao Estado o aparelhamento necessário para financiar as suas atividades, também impõe rígidas limitações ao ato de tributar. É necessário equilibrar a extensão dos deveres constitucionalmente impostos numa balança extremamente precisa, na qual deve estar nivelada a cobrança de tributos na exata proporção para arrecadar a quantia suficiente para que o Estado promova as suas atribuições precípuas. Luciano Fuck (2017) identifica essa delicada relação como o Estado fiscal.¹²

Relembrando as lições de Padre Antônio Vieira no Sermão de 14 de setembro de 1642, que registrou que “o tributo é necessário para a conservação da pátria” e que todos devem contribuir para o sustento do Estado, Fuck aponta que, embora o poder tributário seja

¹² Em suas palavras, “o Estado fiscal é proposto como parâmetro adequado para avaliar o delicado equilíbrio entre a arrecadação de fundos suficientes para a efetivação dos direitos fundamentais e os limites da capacidade contributiva de cada cidadão que coopera com o financiamento estatal”. *In*: FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e o Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017 (Série IDP: Linha Pesquisa Acadêmica), p. 36.

um dos pilares da soberania do Estado, uma vez que, sem recursos públicos, não há poder estatal, ainda assim esse poder deve respeitar os direitos dos cidadãos.

O direito fundamental do contribuinte é ter assegurado que os tributos serão devidos de acordo com os limites de sua capacidade contributiva. Fuck lembra que, já nas primeiras declarações de direitos dos cidadãos, há expressa restrição ao poder do Estado de tributar.¹³ O perigo da tributação excessiva também foi reconhecido pelo *chief justice* Marshall, membro da Suprema Corte americana, que – no julgamento do caso conhecido como *McCulloch vs. Maryland* – registrou que o “poder de tributar se relaciona ao poder de destruir”.¹⁴

A história demonstra que o poder de tributar deve ser mensurado da mesma forma que os remédios: a dosagem excessiva deturpa sua finalidade benéfica e se transforma em veneno. Para manter a equação saudável, a Administração Pública deve reconhecer quais ações são indispensáveis para assegurar a eficácia dos direitos constitucionalmente assegurados aos cidadãos e desobrigar-se dos empreendimentos desnecessários. A dosimetria da imposição dos tributos requer a avaliação da reserva do possível (ou capacidade contributiva individual de cada contribuinte) e a seleção das políticas públicas realmente primordiais. Porém, essa distinção não é tão simples como aparenta ser.

A Constituição Federal de 1988 é um documento extenso e recebeu, até a presente data, 62 emendas. São tantos os direitos sociais reconhecidos nesta Carta Magna que um Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF) afirmou que “a Constituição brasileira só não traz a pessoa amada em três dias”.¹⁵ Essa colocação é uma sátira a respeito de uma constatação irrepreensível: a de que esta Constituição é a mais extensa na história do Brasil. Octaciano Nogueira¹⁶ reconhece que “nenhuma outra constituição brasileira deu ao cidadão,

¹³ O autor menciona a Magna Carta de 1215, o *Bill of Rights* de Virgínia de 1776, o lema que conduziu a Revolução Americana no século XVIII – *No taxation without representation*, bem como na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. In: FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e o Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017 (Série IDP: Linha Pesquisa Acadêmica), p. 45.

¹⁴ Tradução livre da expressão “*the power to tax involves the power to destroy*”, mencionada por Fuck. *Ibid.*, p. 46.

¹⁵ Fala extraída dos registros do evento “A judicialização da política”, promovido pela Revista Época, em que foram participantes o ministro Luís Roberto Barroso, o jurista e colunista Conrado Hübner e o jornalista Felipe Recondo. A síntese do evento foi publicada no sítio eletrônico da Revista Época e está disponível no endereço eletrônico: <<https://epoca.globo.com/a-constituicao-brasileira-so-nao-traz-pessoa-amada-em-tres-dias-diz-barroso-22929649>>. Acesso em: 01/10/2018.

¹⁶ Professor da Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), funcionário do Senado Federal desde 1964. É um estudioso das constituições brasileiras e crítico da chamada Constituição Cidadã. Essa consideração foi reproduzida da notícia divulgada pelo Senado Federal em seu sítio eletrônico e recebeu a manchete: “Octaciano

ao trabalhador, direitos sociais e políticos como esta deu” e que foi um notório avanço, por exemplo, a inclusão do crime da prática de racismo no rol dos direitos fundamentais (inciso XLII do artigo 5º), mas que, por outro lado, previu em seu texto a incidência de juros de 12% ao ano,¹⁷ o que torna inequívoco o seu viés prolixo.

Tanto os direitos fundamentais positivados (como são os direitos à saúde, à educação e à propriedade) quanto os direitos políticos demandam custos para a sua implementação. O preço para a aquisição de remédios e para a construção de hospitais e escolas é evidente. Também é lógico presumir que o montante necessário para a preservação da funcionalidade do sistema eleitoral – e, por consequência, a própria preservação dos direitos políticos – é significativo, uma vez que envolve desde a realização periódica de eleições, a compra e a manutenção das urnas eletrônicas e o cadastro dos eleitores, entre outras ações. A proteção e a eficácia desses direitos demandam o estabelecimento de políticas públicas, que devem ser empreendidas somente quando for positivo o quociente entre o montante necessário previsto e a disponibilidade de recursos públicos.

Por outro lado, existem direitos constitucionalmente assegurados que demandam recursos financeiros que não são simplesmente quantificáveis, uma vez que, para a sua implementação, são necessárias várias etapas de atuação estatal. Como bem colocado na obra de Fuck, o direito à propriedade é um bom exemplo dos direitos classificados como negativos. Para garantir o direito à propriedade é indispensável que o Estado mantenha instituições como os cartórios (que atestam a legitimidade do proprietário e assegurem sua validade contra terceiros), a polícia, os tribunais judiciais (que possibilitam o esbulho, quando tal medida se faz necessária) e até mesmo “as leis e ordenamentos que permitam sua utilização e transferência, seja por meio contratual, seja por herança. Até mesmo o exército foi e é utilizado como garantia da manutenção do direito de propriedade”.¹⁸

O professor continua a exemplificação dos recursos necessários para a preservação dos direitos negativos constitucionalmente assegurados, lembrando, por exemplo, do direito à livre iniciativa, que demanda a existência de leis, regulamentos e normas para garantir a

Nogueira: Carta de 88 é extensa demais, embora seja avançada em direitos e garantias individuais”, disponível no endereço eletrônico: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2008/10/03/octaciano-nogueira-carta-de-88-e-extensa-demais-embora-seja-avancada-em-direitos-e-garantias-individuais>>. Acesso em: 1/10/2018.

¹⁷ Redação do § 3º do artigo 192, posteriormente revogado pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003.

¹⁸ FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e o Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017 (Série IDP: Linha Pesquisa Acadêmica), p. 54.

propriedade e para que “tornem exigíveis contratos, com sofisticadas estruturas, como órgãos administrativos de defesa da concorrência, de registros de marcas e patentes”.¹⁹

O resultado imediato da extensa lista de direitos encartada na Constituição Federal é a proporcional e expressiva demanda financeira para a promoção desses direitos. Como o revés da moeda, ao mesmo tempo em que o cidadão detém direitos, também está obrigado, constitucionalmente, a cumprir seus deveres. Em 1932, Carl Schmitt, como bem lembrado na obra de Luciano Fuck,²⁰ já reconhecia que “os deveres fundamentais consistem em fixações constitucionais de deveres individuais”. São decorrentes da própria manutenção do Estado, entre os quais está o dever fundamental de pagar tributos. Essa é a contribuição que cada cidadão deve ao Estado para que este possa assegurar os direitos que lhes foram concedidos pela Carta Magna.

Helena Torres avoca a ideia de Carl Schmitt para concluir que, antes dos deveres fundamentais de pagar tributos, está o direito do contribuinte de ser exigido de acordo com os critérios legais previamente estabelecidos e que estão limitados pelos direitos sociais que lhe foram atribuídos. Para Torres, os direitos fundamentais não representam, apenas, as balizas pelas quais o Estado deve se guiar para exigir dos cidadãos o suporte financeiro, mas é o “poder de tributar que constitui limitação dos direitos fundamentais, permanecendo estes em primeiro plano”.²¹

A tese defendida por Torres está em perfeita harmonia com o entendimento de José Casalta Nabais, que sustenta o raciocínio de que a exigência de tributos não está vinculada diretamente à efetiva prestação de serviços ou às vantagens obtidas pelos contribuintes, mas “tão somente à disponibilidade de recursos de cada um”²². Ou seja, para a quantificação dos impostos devidos não é necessário diferenciar quais contribuintes foram mais ou menos beneficiados por um programa do Estado, mas é imperativo investigar a real capacidade financeira de cada um.

¹⁹ Ibid., p. 57.

²⁰ Ibid., p. 60.

²¹ Ibid., p. 60, apud TORRES, Helena Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica a segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 331.

²² FUCK, op. cit., p. 62, transcreve trechos de NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. *Revista de Direito Público da Economia – RPDE*, ano 5, nº 20, p. 153 (178), out.-dez. 2007.

Sendo inconteste que todo cidadão deve, obrigatoriamente, pagar tributos para financiar as ações do Estado e que o cálculo genérico para a quantificação dos tributos se baseia na divisão entre o custo financeiro de manutenção do Estado pelo número de cidadãos contribuintes,²³ é coerente presumir que, quando um contribuinte deixa de arcar com sua parcela de responsabilidade, irá onerar os demais.

A Constituição Federal vigente delinea o conceito de cidadania fiscal,²⁴ que municia os próprios contribuintes com instrumentos para que combatam atos de evasão e fraude fiscal, para diminuir a probabilidade de que um grupo de cidadãos seja injusta e pesadamente taxado, enquanto outros escapem de suas obrigações.²⁵

É certo, portanto, que – da mesma forma que o cidadão brasileiro é detentor de inúmeros direitos constitucionalmente assegurados e que o Estado necessita de recursos para prestar efetividade a essas garantias – também é inevitável afirmar que nenhum cidadão está assegurado por pretensão direito fundamental a não pagar impostos.

Ainda assim, o dever de pagar impostos não pode violar as demais garantias asseguradas aos contribuintes-cidadãos, devendo esta obrigação financeira ser exigida nos limites impostos pela Constituição Federal. E, caso se veja tolhido ou prejudicado por uma ação indevida pelo ente tributante, o contribuinte pode se socorrer de seu direito à petição como efetivação da cidadania fiscal.

II.1. OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES

A Constituição Cidadã de 1988 atribuiu uma extensa lista de poderes e deveres aos municípios, aos estados e à União Federal. Ao especificar o escopo de atuação de cada ente da Federação – que, para a finalidade deste estudo, está restrito aos assuntos tributários –, o constituinte originário definiu a forma de organização do Estado, medida necessária para

²³ Aqui se apresenta um singelo exemplo da dosimetria abstrata e elementar da distribuição dos encargos tributários entre os cidadãos, por exemplo, de um município. Como se trata de uma ilustração simplória, não estão sendo consideradas as hipóteses de isenção, imunidade e outras formas constitucionalmente asseguradas de conferir a uma parcela da população o direito – ainda que temporário – de não pagar impostos.

²⁴ Como instrumentos para coibir a sobrecarga de determinados contribuintes pela inadimplência de outros, a Constituição Federal delineou, por exemplo, o mecanismo da ação popular, instrumento que objetiva impugnar administrativamente atos de evasão e fraude fiscal. Esse registro foi feito por FUCK, op. cit., p. 62, ao mencionar as lições de NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos.** *Revista de Direito Público da Economia – RPDE*, ano 5, n° 20, p. 153 (178), out.-dez. 2007.

²⁵ Vale lembrar que “o dever fundamental de pagar impostos está intrinsecamente atrelado à ausência de pretensão direito fundamental ao não pagamento de impostos”. *In*: FUCK, op. cit., p. 62.

conferir a “racionalização da vida estatal” e para que se torne possível o cumprimento efetivo dos direitos encartados na Carta Magna, “além de dar[em] clareza e segurança jurídica quanto [às] suas responsabilidades”.²⁶

As competências tributárias estão vinculadas, de igual forma, à “aptidão dos entes políticos de produzir normas com a função de instituir tributos”²⁷ e proibem a criação de tributos por outros agentes públicos senão os previamente definidos, de modo que inibem, por exemplo, a cobrança de uma mesma exação por duas ou mais unidades autônomas da Federação. Tais competências equivalem às regras do jogo previamente definidas e que não podem ser negligenciadas ou alteradas ao longo da partida. Configuram balizas de segurança para os contribuintes, que não serão surpreendidos por mudanças repentinas das regras autorizadas pelos cidadãos e empregadas pelo constituinte de 1988.

Fuck reconhece que a Carta Magna contemporânea foi extremamente detalhista na exposição dos limites ao poder estatal de tributar, precisando as condições descritas nos aspectos materiais das estritas hipóteses de competência tributária.²⁸ Esse detalhamento está ligado à elevação da segurança jurídica ao patamar de princípio constitucional, da mesma forma que a submissão do Estado ao requisito da estrita legalidade é indispensável para a exigência tributária.²⁹

Alexy explicita a intrincada relação entre a competência legislativa e as garantias fundamentais ao posicionar que o “conceito de competência é indispensável (*unerlässlich*) para a compreensão da estrutura dos direitos fundamentais”,³⁰ porque, na opinião do memorável, os direitos fundamentais dos contribuintes desempenham as atribuições de normas de competência negativa, ou seja, são “normas que limitam outras normas de competência positiva”.

²⁶ Ibid., p. 63.

²⁷ Ibid., p. 69.

²⁸ Ibid., p. 83.

²⁹ Ibid., p. 84. Fuck lembra que Heleno Torres “liga as competências tributárias ao princípio da legalidade e da segurança jurídica para afirmar que ‘o poder de tributar é limitado segundo competências’. Daí a concepção do mencionado tributarista de que o Estado Democrático de Direito consagra o direito de pagar tributos, respeitados os direitos e garantias fundamentais. Nessa linha, a CF/88 apresenta-se com competências como verdadeiras garantias tributárias”.

³⁰ Ibid., p. 82.

Ao interpretar a fala de Torres, que preceitua que “o poder de tributar é limitado segundo as competências”,³¹ Fuck reconhece que as competências tributárias elencadas na Constituição vigente representam verdadeiras garantias tributárias, na medida em que “consagram o direito [dos contribuintes] em pagar tributos, respeitados os direitos e garantias fundamentais”.³²

Como já esclarecido, não existe, no texto constitucional vigente, menção expressa à existência de direitos fundamentais dos contribuintes. Porém, tanto na Constituição brasileira de 1969 (esta guiada pelo modelo norte-americano) quanto na Constituição vigente, o texto maior dispõe que a enumeração dos direitos dos cidadãos não é taxativa nem excludente de outros direitos que possam resultar, “por implicitude, do sistema de princípios adotados por cada uma delas e, dessa forma, ficam igualmente protegidos pelo estatuto constituinte”.³³ Essa disposição está consignada na Carta Magna vigente no § 2º do artigo 5º, que registra essa dicação mais alargada em sua redação (“Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federal do Brasil seja parte”).

Os direitos fundamentais dos contribuintes ganham cada vez mais importância tanto nas discussões travadas perante o Poder Judiciário, quanto no contencioso administrativo e nas academias jurídicas. Uma explicação para esse fenômeno mundial foi apresentada por Perez Luño, que – estudando a realidade espanhola – identificou que “as normas que sancionam o estatuto dos direitos fundamentais, junto àquelas que consagram a forma do Estado e as estabelecem no sistema econômico, são decisivas para definir o modelo constitucional de sociedade”.³⁴

Uma das mais benéficas consequências da promulgação da Constituição de 1988 foi a mudança de enfoque, que, antes, era centralizado na figura e na preservação do Estado, agora prioriza os direitos do cidadão. Branco, Meira e Correia Neto registram que, no campo do direito tributário, essa mudança é comprovada na substituição da expressão “limitações

³¹ Ibid., p. 84. Fuck reproduz trecho de TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 331.

³² Ibid., p. 84.

³³ CASTRO, Carlos Alberto Siqueira. **O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 400.

³⁴ PÉREZ LUÑO, Antonio E. **Los derechos fundamentales**. Madrid: Tecnos, 2007, p. 19.

constitucionais ao poder de tributar” por “direitos fundamentais dos contribuintes”.³⁵ Essa evolução na perspectiva constitucional indica uma mudança tanto no plano do discurso quanto também no nível da eficácia, que “vai além da imposição de limites negativos à norma de competência e agrega novos elementos ao debate”.³⁶

No Brasil, a crescente valorização dos direitos fundamentais assegurados aos contribuintes pode ser justificada por, pelo menos, três razões:³⁷ (i) o aumento na publicidade das garantias e dos direitos fundamentais e a adição de vários direitos ao escopo constitucional – incluindo o tributário; (ii) o crescimento expressivo da carga tributária a partir da década de 1990 resultou no reforço do discurso das limitações ao poder de tributar; e (iii) as variadas mudanças operadas no texto constitucional em matéria tributária – geralmente associadas ao incremento da arrecadação –, o que compeliu os contribuintes a suscitar violações às cláusulas pétreas como mecanismo de defesa.

Branco e seus colegas acertadamente identificam que

No campo dos tributos, espaço marcado pela tensão Fisco-contribuinte e pela constrição necessária do direito (fundamental) de propriedade, o discurso dos direitos fundamentais oferece tanto um limite quanto um objetivo a perseguir. Detrás do antagonismo entre as posições do Fisco e do contribuinte estão, com efeito, representadas as diferentes dimensões do direito de propriedade. De um lado, a dimensão privada e particular, na qual se vê a propriedade como um direito de um contra todos, ou melhor, um plexo de direitos (usar, gozar, dispor etc.). De outro, a dimensão coletiva ou social da propriedade, que lhe impõe limites e, em certos casos, obriga seu titular ao cumprimento de prestações positivas.³⁸

O conflito natural entre o fisco, enquanto órgão precipuamente arrecadador, e os contribuintes está ganhando contornos inéditos e perigosos, já que a pretensão arrecadatória do Estado cresce em graus incompatíveis com a disponibilidade financeira dos contribuintes e os métodos de fiscalização e cobrança de tributos estão cada vez mais aprimorados, sem contar com a crescente frequência na qual os contribuintes são apenados com excessivas multas tributárias. Por sua vez, os contribuintes lançam mão de planejamentos tributários mirabolantes e de outros subsídios questionáveis para diminuir a carga tributária que lhes é imposta.

³⁵ BRANCO, Paulo Gonet. **Tributação e direitos fundamentais**. BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). São Paulo: Saraiva (Série IDP), 2012.

³⁶ *Ibid.*, p. 16.

³⁷ São os motivos identificados por BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. *Ibid.*, p. 18.

³⁸ *Ibid.*, p. 16.

Os direitos fundamentais dos contribuintes devem funcionar como os argumentos encartados em acordo de paz firmado entre duas nações em uma guerra prolongada. São pontos neutros ajustados entre o legislador constituinte originário e os cidadãos-contribuintes e visam, sobretudo, a garantir a perpetuidade dos elementos indispensáveis para o crescimento do país, como o direito à propriedade e à justa distribuição de riqueza.

A representação sobre a conceituação de direitos fundamentais não se limita às percepções doutrinárias, nem sequer às formulações inseridas nos precedentes judiciais. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o *Habeas Corpus* nº 93.050, sinalizou a conceituação mínima do que os direitos fundamentais representam: que “os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional”. Acresce-se a essa breve descrição a concepção moderna de que os direitos fundamentais dos cidadãos não se limitam a encaixilhar as práticas ilícitas, pois devem, igualmente, servir como metas e objetivos a serem concretizados pelo Estado. Seguindo essa lógica, Branco e outros autores identificam que os direitos fundamentais dos contribuintes são equivalentes aos direitos universais e com aplicabilidade imediata, além de indisponibilidade, inseridos na Constituição Federal e com capacidade de vincular os três poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário.³⁹

Cumprido ressaltar que nem todos os direitos subjetivos que foram inseridos no texto da Constituição Federal foram alçados ao patamar de direitos fundamentais. E essa distinção importa em resultados práticos, uma vez que somente os direitos fundamentais estão acobertados pela cláusula da imutabilidade prevista no inciso IV, § 4º, art. 60, da Constituição Federal, enquanto os demais direitos podem ser revistos, mitigados ou ainda aniquilados por ato do poder constituinte reformador.⁴⁰

Os direitos fundamentais dos cidadãos, identificados detalhadamente no artigo 5º da Carta Magna, podem ser transpostos para a seara tributária, como ocorre, por exemplo, com os direitos à liberdade e à igualdade. Nessa hipótese, tem-se a aplicação genérica dos direitos assegurados a todos os cidadãos. Por outro lado, o direito à proibição ao confisco e a especificação a respeito das imunidades são exemplares de garantias constitucionais tributárias propriamente ditas. É muito oportuna a colocação de Branco e de outros autores

³⁹ BRANCO, Paulo Gonet. Op. cit., p. 21.

⁴⁰ Ibid., p. 22.

que, em grande medida, ressaltam que os direitos fundamentais dos contribuintes são, na verdade, especificações de outros direitos inseridos na Carta Magna, como são os casos da isonomia e da legalidade, que foram detalhados em artigos esparsos e reproduzidos no capítulo tributário.⁴¹

Não há consenso na doutrina ou na jurisprudência a respeito de uma única classificação ou sequer quanto à identificação precisa de todos os direitos fundamentais dos contribuintes. Tendo-se em vista que os preceitos relacionados aos tributos também se aplicam às multas – diante do fato de serem estas secundárias àqueles⁴² – e para atingir o propósito deste estudo, serão abordados, inicialmente, os direitos fundamentais universais mais recorrentes na doutrina e, após a exposição sobre cada um deles, serão descritos os “subprincípios” que surgem da aplicação das regras gerais no exame das multas tributárias.

II.1.1. SEGURANÇA JURÍDICA, ANTERIORIDADE E LEGALIDADE

A exigência do que é definido pela “letra fria” da norma tributária não pode ser analisada de forma isolada, diante da própria configuração do Estado e da divisão de poderes e deveres entre os entes que integram a nação. E a interpretação das exigências tributárias tem se tornado tarefa hercúlea por causa da intensa, injustificada e, por vezes, equivocada produção legislativa.

Desde a promulgação da Constituição Federal (em 05/10/1988), o Brasil já editou e publicou mais de 5,4 milhões de textos normativos, o que corresponde a 769 normas por dia útil.⁴³ Na esfera federal, foram editadas 163.129 normas desde 1988 ou 15,96 regras por dia. Os estados da Federação foram responsáveis pela criação de 1.460.985 normas, e os municípios, por 3.847.866.⁴⁴ Nesse vasto universo de regulações, 45% se referem à tributação (mais de 363 mil normas, entre as quais 31.221 são normas tributárias federais; 110.610

⁴¹ BRANCO, Paulo Gonet. Op. cit., p. 23.

⁴² Ricardo Corrêa Dalla reconhece a vinculação por subsidiariedade, ao registrar, em seu livro, que “tributo e multa são conceitos implicados: ou seja, comumente um leva ao outro e vice-versa. Não se fala em multa sem que se mencione num princípio de Direito Tributário”. In: DALLA, Ricardo Corrêa. **Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis**. Belo Horizonte: DelRey, 2002, p. 135.

⁴³ Estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) e veiculado na Revista Eletrônica Conjur, na matéria intitulada: “Brasil editou 5,4 milhões de normas desde a Constituição de 1988, diz estudo”. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-30/brasil-editou-54-milhoes-normas-1988-estudo>>.

⁴⁴ No levantamento feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação que indica esses números hiperbólicos, foram considerados, além das leis, medidas provisórias, instruções normativas, emendas constitucionais, decretos, portarias e atos declaratórios.

estaduais e 221.948 municipais) e somente 4,13% das regras editadas nesse período não sofreram nenhuma mudança, o que comprova a extrema complexidade de seus textos.

Há de se concluir, pelos números indicados e pela própria observação do cotidiano dos contribuintes brasileiros, que a administração tributária está, sistematicamente, violando um dos direitos mais elementares dos cidadãos-contribuintes, reconhecido como *princípio da segurança jurídica*.

Com efeito, a segurança das relações jurídicas demanda o “mínimo de coerência e firmeza nas decisões administrativas, que não podem transformar-se em marola de mandos e desmandos desinfluentes para o atingimento das superiores finalidades do serviço público”.⁴⁵

Considerando-se que, das mais de 363 mil normas tributárias editadas após 1988, apenas 4,13% não sofreram nenhuma mudança, comprova-se a ausência de segurança jurídica a proteger os contribuintes.

Antônio Francisco de Sousa associa a segurança jurídica ao conhecimento dos deveres impostos aos cidadãos para que estes possam tomar todos os tipos de decisão (como, por exemplo, qual a forma menos onerosa para pagar o IPVA⁴⁶ no início do ano, se em parcelas ou tomando empréstimo bancário suficiente para quitar o débito). Em suas elucidativas palavras,

a segurança jurídica está associada à certeza jurídica, que se traduz na estabilidade, na cognoscibilidade e na previsibilidade do direito. Isto significa que os cidadãos contribuintes devem poder conhecer as normas jurídicas e, em geral, o direito aplicado pela Administração tributária, a fim de poderem ajustar a sua conduta a essas normas e a esses direitos. O direito tem necessidade de estabilidade, uma vez que sucessivas e frequentes alterações geram nos cidadãos incertezas sobre o futuro, que deixam de poder programar as suas decisões com segurança, decisões que muitas vezes levam tempo a preparar e se prolongam no tempo. A tributação é parte importante das decisões dos contribuintes, pelo que eles necessitam saber claramente a que lei e a que obrigações fiscais ficam sujeitos. A estabilidade do direito é, pois, essencial para os seus destinatários.⁴⁷

A segurança jurídica, que demanda que a Administração instrua os contribuintes sobre a extensão e a profundidade de seus deveres, também exige, por óbvio, que se atribua a devida

⁴⁵ CASTRO, Carlos Alberto Siqueira. **O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 352.

⁴⁶ Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

⁴⁷ SOUSA, Antônio Francisco de. **Garantias Fundamentais de Segurança Jurídica no Procedimento Tributário**, p. 76.

publicidade a estes esclarecimentos. Essa medida é indispensável porque, se os cidadãos desconhecem suas obrigações ou, ainda, se as regras não são claras, não é justo que se exija o seu cumprimento. Essa ilação é compartilhada por Carlos Alberto Castro, que defende que,

Com efeito, os atos praticados pela Administração, máxime aqueles de cunho decisório e normativo, e destinados a gerar obrigações *extra muros* do órgão público que os edita, hão de ser publicados na imprensa oficial ou comprovadamente comunicados a todos os interessados, configurando a publicidade condição essencial para sua eficácia.⁴⁸

Ultrapassando os limites do direito tributário, Rolf Stober declara que a segurança jurídica é indispensável, também, para o desenvolvimento da economia do país. O autor alemão defende que a segurança jurídica é indispensável para que os contribuintes tomem as decisões mais acertadas, tomando em consideração ponderadamente os custos de produção daquele lugar, naquele momento, e – com base nessas informações – definam as suas ações, minimizando as probabilidades de fracasso:

A capacidade de funcionamento, o lucro, a disponibilidade de investimentos e de inovação da economia dependem, em larga escala, da aferição e da previsibilidade das medidas de direito administrativo econômico (...). Num sistema jurídico livremente conformado, a aferição é uma condição geral econômica elementar (por exemplo, como fator de localização), pressuposto do desenvolvimento econômico e especialmente de uma utilização efetiva dos fatores de produção.⁴⁹

O professor alemão pondera, ainda, que o conhecimento e o desconhecimento de fatores tributários provocam resultados futuros. Por esse motivo, é salutar que as decisões administrativas tributárias perdurem o quanto for possível, para se evitarem prejuízos à própria economia nacional.⁵⁰

Apropriadamente, Castro equipara os efeitos da ausência de publicidade de atos que aumentem a alíquota de determinado imposto – ou normas que modifiquem a sistemática de

⁴⁸ CASTRO, Carlos Alberto Siqueira. **O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 362.

⁴⁹ STOBER, Rolf. **Direito administrativo econômico geral**. Trad.: António Francisco de Sousa. Edição integralmente revista e adaptada da versão portuguesa (2008) – São Paulo: Saraiva (Série IDP), 2012, p. 145.

⁵⁰ São as lições alemãs: “A aferição existe quando as medidas estaduais têm lugar num procedimento formalizado que ou é público ou dá aos cidadãos econômicos ou aos círculos econômicos atingidos oportunidade de audição (por exemplo, dentro de um procedimento legislativo ou administrativo [...], aferição e previsibilidade dizem respeito não só ao presente, mas também ao futuro). Por conseguinte, coloca-se a questão de saber se os sujeitos econômicos privados podem confiar na subsistência da legislação econômica do Estado, no sentido de uma garantia de plano. Por um lado, deve ser tomada em consideração a expectativa dos sujeitos econômicos, porque estes orientam as suas decisões econômicas (investimentos, deliberações de localização, planificações empresariais) de acordo com as planificações públicas existentes”.

recolhimento de tributos – com os danos causados pelos atos normativos “editados” durante o regime ditatorial militar:

Daí se pode concluir o quanto se continha de absurdo, de inquisitório e de antidemocrático na prática da edição de ‘*decretos secretos*’ tão utilizada ao tempo do regime ditatorial militar, cujo objetivo espúrio era surrupiar da opinião pública e dos órgãos controladores da legalidade dos atos da Administração, em particular o Congresso Nacional e o Judiciário, decisões supostamente sigilosas e servíveis a interesses de grupos e pessoas que não se sabe quais.⁵¹

O princípio da legalidade está previsto no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal e garante a todos os cidadãos brasileiros – contribuintes ou não – que “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. No direito tributário, essa garantia é um valioso instrumento para reprimir (limitar) o poder de tributar, garantindo que a exigência ou o aumento de tributo já existente só ocorra mediante lei que assim determine (inciso I do artigo 150 da Constituição Federal). Em obediência a esse comando, o artigo 97 do Código Tributário Nacional sujeita a reserva legal, entre outras matérias, à instituição e à majoração de tributos e à cominação de penalidades para as ações ou omissões praticadas pelo sujeito passivo.

A subordinação da Administração aos limites traçados pela Constituição e pelo Código Tributário Nacional restringe a possibilidade de aplicação de penalidades aos contribuintes somente se configurado o descumprimento das normas (e, por consequência, se demonstrado o comportamento ilícito) e, ainda assim, somente se existir norma que descreva aquela conduta – ou omissão – como passível de sanção. No Direito Tributário, a regra é a da legalidade em sentido estrito, sendo reprovável a interpretação extensiva de norma que resulte no aumento da carga tributária.

A relação de subsidiariedade entre os tributos e as multas repercute na transmissão de regras típicas do elemento primário para o secundário para conferir-lhes a eficácia desejada. A exigência tributária deve subordinação ao princípio da legalidade estrita, que garante aos contribuintes o direito de não serem compelidos a pagar tributos não previstos em lei – sendo que esta deve ser criada por ente federado competente, configurada nos moldes legalmente exigidos e que preencha todos os requisitos para lhe conferir a legitimidade necessária.

⁵¹ CASTRO, Carlos Alberto Siqueira. **O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 362.

Como resultado e em obediência às regras que garantem suporte de validade aos próprios tributos, a imposição das multas tributárias também deve subalternidade aos princípios da anterioridade e da irretroatividade (ou retroatividade benigna). Essa constatação é partilhada pela tese defendida por Mohamad Mahmoud, que afirma que decorre do

paralelismo entre *hipótese de incidência e tipo penal* e a sujeição à anterioridade – todos apanágios da segurança jurídica que, em última análise, prestigiam a ideia-força da liberdade. De um lado, o poder de punir e, de outro, o arrecadatário são imemoriais, sendo, contudo, produto dos avanços democráticos, a contenção dos respectivos arroubos estatais.⁵²

O artigo 150 da Constituição Federal, em seu inciso III, alínea ‘b’, determina que os tributos (ou a correspondente alíquota majorada) não poderão ser exigidos no “mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. Tendo em vista que as multas tributárias são impostas e devidas somente quando há recolhimento a menor ou total inexistência de exações, é coerente afirmar que sua efetividade está condicionada à valência dos tributos. Não é crível admitir que a sanção possa ser cobrada antes da regra.⁵³

O princípio da anterioridade é corolário lógico do princípio da segurança jurídica, pois visa a impedir que os contribuintes sejam surpreendidos com o aumento da carga tributária. Esse preceito tem como objetivo principal possibilitar que as pessoas físicas e jurídicas ajustem suas finanças em tempo hábil para cumprir com as novas exigências. O Estado também é beneficiado pela concessão do prazo de um ano entre a publicação da norma e a exigência dos valores que importam no aumento da carga tributária, porque tal medida diminui o risco de excessiva inadimplência.

No entanto, o primado da segurança jurídica não está adstrito ao feito e à publicidade das normas; também deve ser, obrigatoriamente, uma estaca orientadora para as questões submetidas ao crivo do contencioso administrativo e judicial.

⁵² MAHMOUD, Mohamad Ale Hasan. **Direito Penal Tributário, Princípios Constitucionais e Direitos Fundamentais: análise da jurisprudência dos Tribunais Superiores**. In: BRANCO, Paulo Gonet. **Tributação e direitos fundamentais**. BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). São Paulo: Saraiva (Série IDP), 2012, p. 318.

⁵³ Essa regra está associada ao princípio da “não surpresa tributária”, que coíbe que os contribuintes sejam surpreendidos com as novas cobranças, sem que haja tempo suficiente para conhecer as novas regras e para que possam ajustar as finanças para poder cumpri-las.

Sabe-se que as normas são submetidas constantemente a um processo de interpretação e validade. Esse sistemático exame de verificação é necessário para que se confira a estabilidade necessária às normas, na medida em que as situações previstas nesses textos estão em constante evolução, consequência da metamorfose própria das relações humanas.

A derradeira manifestação a respeito dos contornos da lei é conferida pelo Poder Judiciário, que, por sua vez, deverá observar a segurança jurídica como a fronteira que impede que situações idênticas sejam julgadas de forma diferente. Há de se reconhecer que as relações entre os contribuintes e o Estado arrecadador estão em constante evolução – pois derivam das relações humanas propriamente ditas –, o que pode resultar em um desequilíbrio significativo na balança dos ajustes entre direitos e deveres. E, por esse motivo, compete ao Poder Judiciário reconhecer essa evolução, sem, contudo, ferir a segurança jurídica, estabelecendo limites que diferenciem uma situação da outra, de forma a causar o menor prejuízo às legítimas expectativas das partes.⁵⁴

A segurança jurídica, portanto, é um princípio que se desdobra na garantia à legalidade, que, na seara tributária, é estrita. Esse conjunto de garantias confere aos cidadãos-contribuintes o direito inafastável de ter conhecimento prévio sobre as regras (forma de apuração e alíquotas de um determinado tributo e sobre a existência de deveres, como a emissão de guias, entregas de declaração etc.) e que essas regras sejam interpretadas de forma consistente.

É certo que a excessiva produção legislativa é proporcional às abundantes e cada vez mais complexas relações entre o Estado arrecadador (doravante identificado como fisco) e os contribuintes. Por esse motivo, os princípios da segurança jurídica e da legalidade estão vinculados, por decorrência, às garantias constitucionalmente asseguradas aos contribuintes, quando se socorrem do direito de petição (alínea ‘a’ do inciso XXXIV do artigo 5º da Constituição Federal), sendo protegidos, também, pelo direito ao devido processo legal.

⁵⁴ “A essência do direito não se confina à letra da lei. O direito é o resultado de uma interpretação e aplicação que se vai consubstanciando e impondo com o tempo, com a diversidade dos casos que vão surgindo. Assim, a verdadeira essência do direito não está apenas plasmada na lei, mas à letra desta é acrescentado um casuismo interpretativo e aplicativo que lhe confere a sua identidade própria ou dimensão específica. Em última instância, os contornos específicos do direito são definidos pela jurisprudência, embora esta também esteja sujeita à crítica e à evolução, num permanente desenvolvimento [...]. Por conseguinte, tanto o direito procedimental como o direito processual contribuem para a segurança jurídica na perspectiva da garantia dos direitos dos cidadãos” (SOUSA, António Francisco de. **Garantias Fundamentais de Segurança Jurídica no Procedimento Tributário**, p. 78).

II.1.2. DEVIDO PROCESSO LEGAL E RETROATIVIDADE BENIGNA

Devido à inexistência de cláusula constitucional expressa, o direito ao devido processo legal foi acolhido no ordenamento pátrio sob a configuração de uma “garantia inominada”, que corresponde a uma interpretação teleológica dos princípios da legalidade, do contraditório, da moralidade e da ampla defesa. A Carta Constitucional de 1824 já previa que “todo cidadão poderá apresentar, por escrito, ao Poder Legislativo e ao Executivo, reclamações, queixas, ou petições, e até expor qualquer infração da Constituição, requerendo perante a competente autoridade a efetiva responsabilidade aos infratores”.⁵⁵

Mais recentemente, na Constituição de 1968, esse direito estava vinculado na redação do § 30 do artigo 153, que se referia ao direito de representação. O constituinte de 1988 unificou o direito de representação à garantia do cidadão de se defender contra eventuais abusos cometidos pelo Estado, conformando o que hoje se conhece pelo direito de petição.

Esse direito é o núcleo embrionário da garantia ao devido processo legal, que corresponde ao direito do cidadão em ter a sua petição (ou manifestação escrita) devidamente e imparcialmente apreciada pelo órgão competente.⁵⁶ A petição dá origem à formação do processo administrativo, que deverá ser apreciado de acordo com as normas previamente editadas.

O princípio que impõe ao Poder Público o ato de subordinar-se às regras que venha a editar segundo os procedimentos traçados pela legalidade constitucional é, nas palavras de Carlos Roberto Siqueira Castro, “a consequência mais exuberante do Estado de direito, calcado no primado da lei”.⁵⁷

Essa garantia permeia todos os momentos dos atos públicos: desde a elaboração e imposição do ato normativo, até quando o cidadão busca refúgio perante o contencioso administrativo ou judicial para dele se defender.

⁵⁵ Redação do então inciso XXX do art. 179 da Constituição de 1824. É importante registrar que, naquele momento, já era reconhecido o dever de responsabilização do agente público que causasse prejuízo aos direitos constitucionalmente assegurados aos cidadãos.

⁵⁶ Ressalte-se que o direito de petição foi valorizado pelo legislador com a edição da Lei nº 9.784/1999, que estabelece que a Administração deve decidir, em até 30 (trinta) dias (salvo por prorrogação devidamente fundamentada), as questões submetidas à sua apreciação.

⁵⁷ CASTRO, Carlos Alberto Siqueira. **O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 336.

No processo de avaliação da legalidade/constitucionalidade do ato administrativo devem ser apreciados tanto a motivação do agente público para a tomada daquela providência quanto os elementos externos de validade (como, por exemplo, a tempestividade da medida, a competência do agente público, a forma etc.). Por certo que a motivação, sendo um componente de caráter subjetivo, é um dos elementos mais suscetíveis a interpretações dessemelhantes: um julgador pode considerar que a motivação apresentada é suficiente, enquanto o outro demande o esclarecimento sobre seus detalhes.

No entanto, é assente o entendimento de que a motivação é condição essencial para conferir validade ao ato administrativo no Estado democrático de direito. Castro registra que somente a declinação da idônea motivação dos atos públicos afasta os sintomas do “arbítrio e do nepotismo”.⁵⁸ O autor assegura que a motivação do ato, ou justa causa, “transformou-se em sinônimo de legalidade e, para os administrados, em garantia contra o arbítrio das autoridades”,⁵⁹ uma vez que a motivação é parte integrante do dever do Estado de respeitar os “objetivos superiores da sociedade, que permite o controle interno e externo acerca do adimplemento desse compromisso inquebrantável”.⁶⁰

Castro ressalta que o dever de motivar os atos públicos não se elide sequer na feitura dos atos discricionários. Eis o esclarecimento necessário:

É imperioso considerar que nem mesmo o ato administrativo dito ‘discricionário’, ou oriundo do exercício de competência livre, pode escapar à exigência da motivação. Esta, constituindo requisito indissociável do *devido processo legal* na instância administrativa, é de ser exigida tanto aos atos ‘vinculados’ quanto aos atos ‘discricionários’ da Administração Pública. Tal se deve porque a discricionariedade não se confunde, nem poderia, com a arbitrariedade, que é incompatível com o Estado de Direito. Ademais, a margem de discricção concedida ora e vez pelo legislador, e que habilita o administrador público a emitir juízos de oportunidade e conveniência no exercício de suas legais atribuições, jamais é absoluta, devendo sempre se sujeitar aos *standarts* traçados implícita ou explicitamente nas normas atributivas de competência, onde sobrelevam os fins de interesse público colimados pela regra competencial.⁶¹

⁵⁸ Em suas palavras, “[...] a existência de motivação é vista hoje como condição de validade dos atos da Administração. A bem dizer, a declinação dos motivos nas manifestações estatais criadoras extintivas ou modificadoras de direitos, que caracterizam os pronunciamentos de caráter decisório do Poder Público, tornou-se por toda parte uma exigência do Estado democrático de Direito [...]. É que a idônea motivação dos atos estatais que intercedam com interesses gerais da sociedade [...] afasta desde logo o sintoma do arbítrio e do nepotismo”. In: CASTRO, Carlos Alberto Siqueira. **O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 338.

⁵⁹ Ibid., p. 338.

⁶⁰ Ibid., p. 339.

⁶¹ Ibid., p. 343.

O devido processo legal configura o direito do cidadão para que sua vindicação seja julgada, conforme a normatização em vigor, por julgador imparcial e técnico, este integrante de um sistema que assegure ao peticionante a possibilidade de recorrer da decisão quando esta contrariar interpretação assente ou o próprio texto de lei. Impende registrar que a decisão pode, eventualmente, destoar das decisões anteriores. Porém, é necessário que a decisão inovadora seja detalhada de forma a esclarecer àquele cidadão o motivo pelo qual a sua demanda não foi julgada da mesma forma que as questões semelhantes previamente submetidas ao julgamento administrativo.⁶² Este dever é consequência da preservação da segurança jurídica e da objetividade dos julgamentos.

O dever de fundamentação das decisões administrativas acarreta a benéfica consequência de diminuir as chances de serem proferidas decisões com características de tirania, pois somente a indicação dos motivos determinantes é capaz de reduzir a margem de discricionariedade do julgador ao mínimo necessário. Sobre esse requisito, é essencial conhecer as lições de António Francisco de Sousa:

A eficácia do sistema tributário e a sua justiça exigem uma correcta interpretação e aplicação da Norma tributária pela Administração capaz de proporcionar segurança jurídica ao cidadão contribuinte, o que exige, por sua vez, imparcialidade e objectividade a Administrações e das instâncias de controlo, apesar da inevitabilidade de alguma margem de flexibilidade na aplicação da lei (e não na sua interpretação), a qual no entanto é sempre e apenas um meio para a justiça do caso concreto e nunca uma via para o arbítrio e o capricho pessoais.⁶³

Integrando o conjunto de requisitos indispensáveis para a preservação da garantia ao devido processo legal está o atributo da transparência, que “constituiu uma garantia preventiva da imparcialidade”. Sousa registra que essa obrigação não se limita ao próprio conteúdo da decisão ou do ato administrativo, pois deve também estar presente na própria forma do ato. O autor português aprecia o princípio da transparência, equiparando-o ao provérbio: “À mulher de César não basta ser honesta, deve parecer honesta”. A brilhante ponderação foi registrada da seguinte forma:

[...] exige que os órgãos da Administração actuem não só com objectividade, isenção e equidistância dos interesses em presença, mas também dando essa imagem, pois ela é fundamental para gerar nos cidadãos um sentimento de confiança na Administração Pública. ‘A falta de transparência equivale a um manto que oculta a

⁶² Esse dever de apresentar os elementos determinantes para a ruptura com entendimentos consolidados é conhecido por *distinguishing*.

⁶³ SOUSA, António Francisco de. **Garantias Fundamentais de Segurança Jurídica no Procedimento Tributário**, p. 78.

actuação administrativa e que levanta a suspeita de falta de imparcialidade. Se não há transparência, não há ‘aparência de imparcialidade’, mas suspeita de parcialidade. Não chega, neste caso, que a Administração seja imparcial; deve afastar qualquer suspeita de que não é imparcial.⁶⁴

Na condução do processo – seja administrativo ou judicial – exigem-se transparência (vinculada aos fundamentos das decisões) e publicidade (relacionada com a divulgação dos atos devidamente motivados). É lógico assumir que o cidadão-contribuinte deverá ter conhecimento do momento processual em que se encontra a sua demanda. Como já esclarecido, as leis tributárias somente são consideradas legítimas se publicadas, ou seja, se o seu conteúdo for amplamente divulgado. Essas considerações, alinhadas aos princípios da segurança jurídica e da boa-fé, resultam no princípio da retroatividade benigna. Esta é a faceta antagonica do princípio da anterioridade, já descrito.

Enquanto o princípio da anterioridade impede que o contribuinte seja exigido por aumento de carga tributária no mesmo exercício no qual foi editada a norma que assim o determina, o princípio da retroatividade benigna concede aos contribuintes o direito de se valerem de lei superveniente que anistie determinadas sanções tributárias. Essa garantia assegura a todos aqueles que participem de contendas administrativas ou judiciais não decididas que, sobrevivendo a norma que resulte em benefício, esta nova lei deverá ser prontamente aplicada para a resolução do caso concreto.

Por fim, o devido processo legal deve estar alinhado com a própria imparcialidade da Administração Pública, que corresponde ao elemento indissociável de todos os demais princípios jurídico-administrativos, como, por exemplo, a boa-fé, a igualdade, a proporcionalidade e a própria justiça.⁶⁵

II.1.3. BOA-FÉ E A PROTEÇÃO DE CONFIANÇA

A boa-fé é um conhecimento inerente aos seres humanos e deriva da própria aceção do que é integrar uma sociedade, visto que está intrinsecamente relacionada à honestidade, ao respeito às regras e à submissão de todos ao primado da justiça.

⁶⁴ Ibid., p. 81.

⁶⁵ Ibid., p. 82.

O preceito da boa-fé constitui uma via de mão dupla, posto que vincula os contribuintes tanto em relação ao Estado arrecadador⁶⁶ quanto ao Estado, enquanto árbitro das contendas judiciais e administrativas.⁶⁷ A respeito dessa vertente da boa-fé, são interessantes as colocações de António Sousa:

O princípio da boa-fé constitui um paradigma de procedimento honesto, respeitador da lei e do direito. ‘O princípio da boa-fé impõe que, no exercício de seus poderes, ainda que vinculados, a Administração tenha uma conduta ética irrepreensível, seja honesta e correcta, e adopte um comportamento leal para com o cidadão.’⁶⁸

O autor português vai além e considera violado o primado da boa-fé quando a Administração Pública age de acordo com preconceitos pessoais, desrespeitando a noção do que é a “coisa pública”. A boa-fé existe quando o administrador – em sua função de guardião do erário – vai além da interpretação da letra da lei em busca a preservação dos princípios constitucionais que asseguram o interesse público. É agir de acordo com as regras, mas também preservar a atuação justa e ponderada. As lições portuguesas consideram que

A conduta de boa-fé é aquela que não se limita a respeitar a letra da lei, mas que respeita antes de mais o seu espírito, revelando uma preocupação de justiça no caso concreto e de integral prossecução do interesse público. Assim, não age de boa-fé, por exemplo, aquele agente ou órgão da Administração pública que se limita a prosseguir os seus interesses próprios, as suas paixões, iras ou caprichos pessoais apenas porque não há uma lei que expressamente o proíba. Na gestão da ‘coisa pública’ é de exigir mais que a simples não violação da lei formal. Quem exerce o poder público tem de o fazer segundo um padrão de boa conduta, de pessoa de bem, de forma justa, eficiente e ponderada.⁶⁹

Nos desdobramentos da gestão da coisa pública, a boa-fé se encontra na vedação total de que o contribuinte seja feito refém de sua ignorância ou do mau uso da máquina estatal, como se infere dos esclarecimentos que seguem:

No domínio específico do cidadão contribuinte, quaisquer exigências (p. ex. de fiscalização) que lhe sejam feitas para além do estritamente necessário, quaisquer sindicâncias excessivamente prolongadas, quaisquer aproveitamentos da falta de conhecimento técnico do contribuinte, qualquer aproveitamento malévolo da boa-fé do contribuinte, qualquer acção intencionalmente intimidativa para levar o contribuinte a declarar ou a entregar documentos a que não estaria obrigado são condutas ilegais, por violarem o princípio da boa-fé.⁷⁰

⁶⁶ É a partir da exigência de boa-fé que se pode apenar os contribuintes pelas ocultações de fatos ou de recursos e pela utilização de interposição fraudulenta nas operações aduaneiras, por exemplo.

⁶⁷ “A boa-fé é importante elemento constitutivo da segurança jurídica no procedimento tributário, tanto da Administração tributária como do próprio contribuinte” (SOUSA, op. cit., p. 83).

⁶⁸ Ibid., p. 84.

⁶⁹ Ibid., p. 84.

⁷⁰ Ibid., p. 86.

Essas lições remetem à conclusão de que a esfera pública – incluindo aí o domínio tributário – é zona na qual o cidadão-contribuinte está protegido de atuações maliciosas pelos agentes públicos e, por esse motivo, pode confiar no conteúdo e na legalidade das notificações recebidas, nos prazos ou nos limites de pagamentos a que deve obediência. A aplicação dessa regra resulta, da mesma forma, na exigência de que as relações entre os contribuintes e o fisco não serão modificadas nem mesmo pela vontade das partes (o contribuinte não será exigido por valores superiores ao que foi projetado e o fisco não pode conceder moratórias que não estejam previstas em lei).⁷¹

Por essas razões, é seguro afirmar que a boa-fé administrativa está vinculada à segurança jurídica, na medida em que a Administração não pode contrariar a justa expectativa do contribuinte, uma vez que esta está fundamentada na interpretação reiterada dos mesmos dispositivos legais. Se a conduta que cria a expectativa é ilegal, mas não nula, “a expectativa mantém-se se o contribuinte também estiver de boa fé”. Para Sousa,

um desvio por parte da Administração em relação à sua conduta meramente anulável mas legitimadora de expectativa no contribuinte de boa-fé só deve ser possível se a Administração tributária compensar o contribuinte pela quebra da legítima expectativa, sob pena de violação da boa-fé (art. 6º A do CPA).⁷²

A interpretação uníssona e reiterada de um dispositivo normativo e as sucessivas práticas administrativas repercutem na justa expectativa dos contribuintes de serem julgados e demandados da mesma forma. A boa-fé, portanto, aproxima-se de igual modo da segurança jurídica, como também dos princípios de igualdade e isonomia.

II.1.4. IGUALDADE E ISONOMIA

A igualdade entre os brasileiros é garantia expressamente assegurada no texto constitucional (inserida no artigo 5º) e foi replicada no âmbito tributário no inciso II do artigo 150. A uniformidade de tratamento, de acordo com os dispositivos constitucionais, se refere tanto à não discriminação quanto à vedação de privilégios em matéria tributária.

⁷¹ Essa conceituação é apresentada por Sousa (op. cit., p. 93), em cuja obra pode se ler: “No domínio tributário, a proteção de confiança significa que o contribuinte pode confiar nas expectativas que da correcta interpretação da lei aplicável e em geral dos actos da Administração resultam para a sua relação tributária com a Administração. Por exemplo, o cidadão pode, em geral, confiar no objeto das notificações, quanto a prazos ou a limites de pagamento. Também não pode haver alteração, nem mesmo por vontade das partes, dos elementos essenciais da relação jurídica tributária, nem a Administração tributária pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, com a excepção dos casos expressamente previstos na lei (cfr. art. 36º, n. 2, da LGT)”.

⁷² Ibid., p. 93.

Adam Smith defendia que a “igualdade e desigualdade da tributação é que revelam a qualidade dos tributos instituídos aos cidadãos”.⁷³ Essa máxima representa a constatação de que o país que, por exemplo, preserva os cidadãos mais ricos de contribuírem de forma proporcional com os custos daquele Estado estará, por consequência, exigindo dos pobres uma contribuição onerosa e desproporcional. Essa equação resultará em prejuízos sociais indiscutíveis, arriscando a própria estabilidade do Estado.

A igualdade, quando analisada sob o prisma legal, corresponde à isonomia. É fácil identificar a presença de isonomia quando se exige a obediência às regras básicas do Direito Penal (por exemplo, ninguém pode matar, roubar ou sequestrar outrem). Entretanto, como bem ponderou Luciano Fuck, essa constatação não é simples no âmbito tributário, porque depende de uma série de relações e circunstâncias. Esta constatação é partilhada por Humberto Ávila, que define a igualdade como uma

relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade.⁷⁴

A igualdade tributária está catalogada no inciso II do artigo 150, que veda categoricamente que os entes federados instituem

tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Excepcionalmente, admite-se a mitigação do primado da igualdade quando for necessário impor tratamento desigual para que se promova “o acertamento comutativo, decorrente de políticas promocionais da correção de distorções históricas, que fragilizam certos grupos”.⁷⁵

A dificuldade em estabelecer critérios objetivos para se definir a isonomia no mundo tributário é o mais árduo trabalho do Poder Judiciário, que deve aplicar uma regra abstrata

⁷³ FUCK, op. cit., p. 317.

⁷⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 42.

⁷⁵ MAHMOUD, op. cit., p. 325.

para decidir questões do mundo real, muito mais complexo e problemático do que as situações genericamente descritas nas normas.⁷⁶

A identificação que o contribuinte atribui a si mesmo dificulta a implementação da uniformização do tratamento entre os cidadãos, porque há aqueles que entendem que são titulares do direito de receberem “tratamento distinto de acordo com determinadas peculiaridades”, enquanto existem contribuintes que reclamam “tratamento uniforme pelo preenchimento de critérios tidos por mais justos”.⁷⁷

Fuck pondera se não é por esse motivo que a “jurisprudência do STF tem sido bem renitente no reconhecimento e concretização da isonomia em questões tributárias”.⁷⁸ A avaliação feita por Luciano Fuck a respeito dos julgamentos pelo Supremo Tribunal Federal sobre temas do universo tributário resultou no seguinte diagnóstico:

Em resumo, a Corte tem sido bastante cautelosa no reconhecimento de ofensa à isonomia tributária, exigindo expressivo grau de arbitrariedade para controlar o tratamento desigual imposto a contribuintes. Além disso, quando patente a irregularidade na disparidade de tratamento, se a Corte tem agido consoante o Estado fiscal nos casos de privilégios indevidamente concedidos, ela tem falhado em examinar adequadamente os casos de omissão parcial da legislação, deixando de utilizar, na maioria dos casos, instrumentos como o postulado da proporcionalidade e as sentenças com efeitos aditivos.⁷⁹

Aldo de Paula Júnior estudou três precedentes do Supremo Tribunal Federal que, de alguma maneira, refletiram o entendimento daquela Corte a respeito da isonomia tributária.⁸⁰ Em suas conclusões, o autor conclui que a Suprema Corte aprecia a questão da igualdade

⁷⁶ Fuck (op. cit., p. 318) reproduz a definição de Hartmut Maurer, que esclarece que “a disparidade de duas situações em relação de comparação, em razão da disciplina diferenciada (*die Unterschiedlichkeit der Regelung*), pode resultar em inconstitucionalidade relativa (*relative Verfassungswidrigkeit*). Em outras palavras, a inconstitucionalidade não surge da essência de regra abstrata, mas de sua aplicação a um sujeito ‘A’ e não ao sujeito ‘B’; consequentemente, no mínimo duas soluções podem ser empregadas para solucionar a inconstitucionalidade: aplicar a regra para ambos ou para nenhum dos sujeitos comparados”. Citação feita com arrimo em MAURER, Hartmut. **Zur Verfassungswidrigerklärung von Gesetzen**. In: SCHNEIDER, Hans; GÖTZ, Volkmar (Coord.). *Im Dienst na Recht und Staat: Festschrift für Werner Weber zum 70. Geburtstag* dargebracht von Freuden, Schülern und Kollegen. Berlin: Duncker & Humblot, 1974, p. 345.

⁷⁷ PAULA JÚNIOR, Aldo de. **O Princípio da Igualdade no Direito Tributário e a Decisão de (In)Constitucionalidade Nele Fundamentada: análise de alguns casos concretos**. In: BRANCO, Paulo Gonet. *Tributação e direitos fundamentais*. BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). São Paulo: Saraiva (Série IDP), 2012, p. 32.

⁷⁸ FUCK, op. cit., p. 318.

⁷⁹ Ibid., p. 325.

⁸⁰ Foram estudados: Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 360.461/MG, relator ministro Celso de Mello, julgado pela 2ª Turma e publicado em 27/03/2008; Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.665/PA, relator ministro Maurício Corrêa, julgada pelo Plenário e publicada em 02/04/2004; e Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105/DF, relator para acórdão ministro Cezar Peluso.

tributária sob o enfoque negativo, ou seja, “afastando discriminações postas pela legislação infraconstitucional”, e não permite a extensão da isenção com fundamento na ofensa à isonomia, “mesmo na hipótese em que tal extensão seria reflexo da retirada da restrição inconstitucional e não aplicação analógica da norma isencional a categoria nela não prevista anteriormente”.⁸¹ Paula Júnior também repara que o Supremo adota técnicas de decisão outras que não a pronúncia de nulidade total, para coibir a deferência de tratamento desigual aos contribuintes.

À frente dessa análise pragmática sobre os precedentes judiciais, é correto afirmar que o princípio constitucional da isonomia não é garantido, sequer, pela Suprema Corte, que, diante das dificuldades inerentes ao julgamento próprio dessa matéria, tem se esquivado de apresentar uma definição satisfatória. Valendo-se do dogma do legislador negativo, o Supremo Tribunal Federal lança mão de mecanismos outros senão a própria declaração de inconstitucionalidade de leis que importam tratamento desigual entre os contribuintes.

Ainda que seja princípio de difícil efetivação e preservação, a Administração Pública deve buscar instrumentos para prestar-lhe efetividade ou para se assegurar de que suas ações não acarretem violação ao primado constitucional.

II.1.5. PROPORCIONALIDADE

António Francisco de Sousa nos ensina que o princípio da proporcionalidade na Administração Pública é recente, pois sua utilização como prescrição de conduta aos agentes públicos somente passa a ser obrigatória na segunda metade do século XX, embora já tivesse sido mencionado por alguns autores da área no final do século XIX.⁸² Esse princípio passou a ter sua importância estruturante reconhecida ainda que não previsto expressamente nos textos normativos. O princípio da proporcionalidade demanda que a decisão administrativa observe três requisitos: adequação, indispensabilidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Sousa esclarece que a adequação corresponde à certificação de que a medida escolhida pela Administração seja capaz de se alcançar o fim [legítimo] a que se propõe.

⁸¹ PAULA JÚNIOR, *op. cit.*, p. 51.

⁸² Sousa (*op. cit.*, p. 87) registra que “o reconhecimento formal do princípio da proporcionalidade como princípio fundamental da actuação administrativa e como limite dessa mesma actuação teve lugar em finais da década de sessenta pelo Tribunal Administrativo Federal, na Alemanha, e pelo Conselho de Estado francês”.

Por indispensabilidade (ou princípio da intervenção mínima) compreende-se que a medida deve ser absolutamente necessária ou exigível para se atingir o fim em vista com a medida, “o que obriga a Administração a escolher, dentre os meios adequados, o menos ablativo para o particular, o que menor sacrifício lhe causa, razão por que também se fala aqui em princípio da menor afectação”.⁸³

O requisito da indispensabilidade demanda, ainda, que o Estado rejeite a adoção de medidas que lesionem o particular em proporções superiores ao mínimo possível. São admitidos, apenas, os atos que reduzam ao mínimo os sacrifícios para o contribuinte, o que corresponde a “obrigar [o cidadão] a pagar a menor quantia, a pagar no mais alargado espaço de tempo permitido por lei”.⁸⁴

Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito pode ser traduzida como a limitação imposta à Administração que não permite que sejam adotadas medidas que ultrapassem “claramente os benefícios que com segurança ou fundadamente dela se esperam”.⁸⁵ Nas palavras de Sousa:

No fundo, a exigência da proporcionalidade em sentido restrito representa uma proibição do excesso, remetendo para uma ponderação custos-benefícios em que os benefícios devem superar claramente os custos, qual pesagem numa balança de dois braços, devendo os benefícios globais superar[em] (justificar[em]) claramente os custos globais.⁸⁶

O princípio da proporcionalidade pode ser decomposto nos demais primados que devem nortear as ações do Estado, como, por exemplo, os princípios da legitimidade, da economicidade e da moralidade administrativa.⁸⁷ Stober justifica que o ato administrativo deve ser avaliado de forma fracionada, garantindo a constitucionalidade de cada elemento,

⁸³ Ibid., p. 88.

⁸⁴ Ibid., p. 88.

⁸⁵ Ibid., p. 89.

⁸⁶ Ibid., p. 89.

⁸⁷ Essa é a conclusão que se extrai do texto de Roberto Wagner Lima Nogueira, que afirma: “Aliás, a Constituição é sábia neste sentido. Vejamos a dicção prescritiva do art. 70 da Constituição Federal ao asseverar que: ‘A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta...’ observará dentre outros princípios da legalidade, legitimidade, economicidade etc. Vejam o conteúdo destes três aspectos a serem fiscalizados pelo Tribunal de Contas da União, no que diz respeito ao gasto público” (NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Tributo, gasto público e desigualdade social**. In: *Revista de Direito Tributário da APET*, edição 2, junho/2004, São Paulo: APET, p. 124).

porque o “princípio da proporcionalidade parte da relação fim-meio, sendo que o fim e o meio têm de ser, respectivamente, constitucionais e legais”.⁸⁸

De acordo com Nogueira, a vertente da legitimidade corresponde à mensuração dos valores jurídicos (que ultrapassam a avaliação dos aspectos normativos do ato) e inclui a perspectiva valorativa, que sopesa a coerência do ato administrativo com os princípios jurídicos a ele aplicáveis. Para o autor,

determinado ato, ainda que realizado em consonância com as leis, pode não ser legítimo, por afrontar princípio, como o da moralidade administrativa (art. 37 da CF), economicidade (art. 70, CF), tornando-se ilegítimo e passível de impugnação por ocasião da fiscalização, e obrigatória sua devolução aos cofres públicos.⁸⁹

A análise de economicidade deve ser feita diante das peculiaridades de cada caso concreto e traduz-se no compromisso com o “cumprimento de metas governamentais, inseridas na equação custo e benefício, onde a eficiência e eficácia estão introduzidas como finalidade última de toda e qualquer receita destinada a um interesse público”.⁹⁰

O critério de economicidade somente é verificável diante dos contornos do caso concreto e requer do administrador público o cuidado em sopesar o “custo vs. benefício”, incluindo nessa análise o padrão de proporcionalidade e eficiência. Esse cômputo será positivo quando comprovar-se que os recursos públicos utilizados tenham sido utilizados da forma mais vantajosa e eficiente para o poder público.

Os elementos que constituem o princípio da proporcionalidade lhe conferem a qualificação de requisito de moderação e contenção aptos a restringir a chamada discricionariedade administrativa, uma vez que proíbe que a liberdade do particular seja tolhida em medida que ultrapassa o necessário para propiciar o bem comum.

O princípio da proporcionalidade deve ser apreciado sob o enfoque próprio do Direito Penal, posto que as sanções tributárias se entropem com aquele ramo do Direito. Este princípio se concretiza mediante “um juízo de ponderação sobre a relação existente entre o

⁸⁸ STOBER, op. cit., p. 125.

⁸⁹ NOGUEIRA, op. cit., p. 125.

⁹⁰ Ibid., p. 126.

bem que é lesionado ou posto em perigo (gravidade do fato) e o bem de que pode alguém ser privado (gravidade da pena)”.⁹¹

A proporcionalidade adequada corresponde à dupla faceta de uma moeda: se, por um lado, exige que o administrador imponha pena suficiente para coibir as infrações futuras (o que corresponde ao conceito doutrinário denominado “proibição de tutela insuficiente”), também demanda que a dosimetria da sanção não acarrete o “engrandecimento do poder punitivo”, visto que tal desacerto resultaria no atraso “da caminhada evolutiva do Direito Penal”.⁹²

A proporcionalidade desejada decorre, portanto, da confluência dos requisitos da adequação, da indispensabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito. Esses elementos atrelados demonstram que a medida administrativa impõe aos cidadãos ônus aceitável em face do benefício que resultará ao interesse público geral. Em última análise, a proporcionalidade se associa à avaliação da própria capacidade financeira – e contributiva – de cada contribuinte, já que nenhuma ação pública em nome do interesse coletivo pode exigir que um indivíduo seja levado à bancarrota.

II.1.6. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E VEDAÇÃO AO CONFISCO

O princípio da capacidade contributiva, onipresente no âmbito tributário, está vinculado aos ideais de justiça e igualdade, porquanto corresponde ao equilíbrio entre o dever fundamental de pagar tributos e a capacidade de cada cidadão de patrocinar as ações e a manutenção do Estado. O primeiro registro desse preceito está na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1791, o que comprova que há muito se sabe que a tributação excessiva dos cidadãos é medida injusta e repudiável.

O conceito do que é excessivo é condicional, o que lhe confere a adjetivação de conceito jurídico indeterminado. Esse princípio deve ser resguardado para proteger tanto as pessoas físicas quanto as jurídicas, o que lhe confere diversos contornos impossíveis de que sejam circunscritos em textos normativos genéricos. Por esse motivo, a sua compreensão pode

⁹¹ FRANCO, Alberto Silva. **Código Penal e sua interpretação**. 8ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 50.

⁹² MAHMOUD, op. cit., p. 321.

ser delineada pela definição de seus limites, que “começa *além* do mínimo necessário à existência humana digna e termina *aquém* do limite destruidor da propriedade”.⁹³

Nas hipóteses em que esse princípio não seja respeitado, o que possivelmente resultará em cobrança excessiva de tributos, estará configurado o confisco, que, segundo Aliomar Baleeiro, corresponde aos tributos que “absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício da atividade lícita e moral”.⁹⁴

Se, por um lado, o princípio da capacidade contributiva é uma noção fluída, por outro, a vedação ao confisco está consignada expressamente no texto constitucional (inciso IV do artigo 150), sendo o dispositivo relacionado considerado, para todos os fins, como direito fundamental do contribuinte, o que lhe confere a segurança da imutabilidade e da perenidade. Tal garantia nada mais é do que o desdobramento do direito de propriedade, resguardado pela redação conferida ao inciso XXII do artigo 5º da Constituição Federal. De forma muito perspicaz, Micaela Dutra observa que, “afinal, de nada adiantaria o constituinte defender a propriedade e permitir que a mesma fosse espoliada pela tributação, razão pela qual é despendida a previsão veiculada pelo art. 150, IV”.⁹⁵

Fuck destaca que, por ser conceito jurídico indeterminado (acepção desenhada por Karl Engisch) ou se acolhida a adjetivação escolhida por Eros Grau, compete ao Poder Judiciário e, mais especificamente, ao Supremo Tribunal Federal tornar a vedação ao confisco concreta “o suficiente para evitar o esgotamento dos recursos privados ou o desestímulo à produtividade dos contribuintes”, para que também se evite que a tributação “retire a capacidade do contribuinte de se sustentar e se desenvolver”.⁹⁶

Contudo, Fuck reconhece que a Suprema Corte, apesar de já ter se pronunciado objetivamente sobre os limites que configuram o confisco na aplicação de multas e dos tributos vinculados, ainda não estipulou as demarcações próprias dos tributos que não desempenhem precipuamente a função. Todavia, se reconhece que os precedentes exarados

⁹³ Interessante anotação encontrada no texto de TORRES, Ricardo Lobo: **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. 3, p. 163-164.

⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 567.

⁹⁵ DUTRA, Micaela Dominguez. **A Capacidade Contributiva sob o Enfoque do Supremo Tribunal Federal**. In: *Tributação e Direitos Fundamentais, conforme a jurisprudência do STF e do STJ*.

⁹⁶ FUCK, op. cit., p. 325-326.

pelo Supremo preservam, de forma axiomática, as garantias fundamentais à propriedade privada e à livre concorrência, em reiterada oposição às sanções políticas e à inadimplência tributária.⁹⁷ Portanto, é forçoso reconhecer que os pronunciamentos da Suprema Corte ajustam a balança entre o confisco (ato que beneficia exclusivamente o erário) e a falta de recolhimento de tributos (que só interessa ao contribuinte individualmente).

Ao intervir como o fiel da balança entre os interesses do Estado arrecadador e do cidadão-contribuinte, o Supremo Tribunal Federal reafirma a máxima moderna de que os tributos não são – e nem devem ser – instrumentos de neutralidade, pois não necessariamente devem ser utilizados para evitar a interferência no comportamento econômico. Longe disso, a extrafiscalidade é o método do qual o Estado se vale para intervir na sociedade e na economia, para fomentar ou coibir determinadas ações (como, por exemplo, o aumento expressivo da carga tributária incidente sobre o tabaco, que foi medida adotada para reduzir o consumo dos cigarros). Fuck lembra que o “próprio sistema fiscal é instrumento importante e adequado para intervenção na economia”.⁹⁸ No entanto, o distanciamento da neutralidade não permite que o ente tributante se valha de ações confiscatórias ou injustas.

A proibição do confisco é garantia que descende do direito à propriedade, direito sobre o qual foi conformada a maior parte dos direitos sociais modernos. Yuval Noah Harari, em seu estudo a respeito da evolução do *Homo Sapiens*, revela que, nos Estados Unidos da América, no século XVII, a conformação do direito à igualdade

nada tinha a ver com benefícios dados aos desempregados, educação integrada ou seguro de saúde. A liberdade também carregava conotações muito diferentes do que é hoje. Em 1776, isso não significava que os destituídos (certamente não os negros ou indianos ou, Deus proíba, as mulheres) poderiam ganhar e exercer o poder. Significava, simplesmente, que o Estado não podia, exceto em circunstâncias incomuns, confiscar a propriedade privada de um cidadão ou dizer-lhe o que fazer com ela.⁹⁹

⁹⁷ “Por outro lado, quanto à vedação dos efeitos confiscatórios, a Corte não tem se furtado a explorar os delicados limites máximos da tributação, apesar de concentrar seus esforços nos tributos vinculados e nas multas. Considerando o Estado fiscal, no entanto, é necessário que a Corte dê balizas ainda mais concretas ao legislador, principalmente no tocante aos tributos em que a finalidade extrafiscal não seja preponderante. Apesar de menos frequentemente, a Corte tem ainda aplicado outras limitações materiais ao poder de tributar, como as garantias fundamentais à propriedade privada e à livre concorrência. Especial relevo, nesse contexto, é a enfática repulsa às sanções políticas à inadimplência tributária” (Ibid., p. 344).

⁹⁸ Ibid., p. 99.

⁹⁹ HARARI, Yuval Noah. *Sapiens, a Brief History of Humankind*, New York: HarperCollins Publishers, 2015, p. 134 (tradução livre).

A gigantesca importância que os estados modernos (especialmente aqueles que adotam o regime econômico baseado nas premissas capitalistas) conferem à propriedade privada repercute na implementação de medidas e garantias constitucionais que proíbem peremptoriamente o confisco e a cominação de penas políticas.

II.1.2. CONCLUSÕES PARCIAIS

A breve descrição dos princípios que norteiam os direitos dos contribuintes remete à conclusão de que a constituição vigente satisfaz os anseios do cidadão em posicionar o direito individual de propriedade como precedente aos interesses coletivos. Para prestar eficácia a esta garantia, o constituinte de 1988 optou por enfatizar os rigorosos limites aos quais o Estado deve circunscrever suas ações: limitando suas intervenções na seara privada ao mínimo necessário e eximindo-se, via de regra, de esbulhar o patrimônio individual do cidadão.

O direito fundamental à propriedade conformou as garantias constitucionais à segurança jurídica, ao devido processo legal, à igualdade e à isonomia, à proporcionalidade e à expressa vedação ao confisco. Consagradas no texto da Carta Magna, essas salvaguardas devem definir as políticas governamentais¹⁰⁰ que, por sua vez, podem ser vindicadas pelos cidadãos por seu efetivo cumprimento ou diante de sua omissão.

II.2. OS TRIBUTOS

Efetivamente, os tributos correspondem à transferência de patrimônio privado para os cofres públicos, para que o Estado possa promover as ações indispensáveis para a preservação e a efetivação dos direitos constitucionalmente assegurados aos cidadãos-contribuintes.

A definição do vernáculo “tributo”, apresentada no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), corresponde a uma norma descritiva, que apresenta um conceito amplo, delegando a uma outra norma (lei) a delimitação de seu alcance.¹⁰¹

¹⁰⁰ Siqueira Castro se refere a essas medidas como verdadeiras ‘*políticas governamentais de matriz constitucional*’, cuja efetivação já se inscreve na esfera dos direitos públicos subjetivos exigíveis ao Estado, sendo, portanto, passíveis de cumprimento por vias de ação. Sua exigência também pode se fundamentar na omissão estatal (CASTRO, op. cit., p. 374).

¹⁰¹ Artigo 3º do CTN. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Sacha Calmon vai além da redação do Código e considera que tributo

[é] toda prestação pecuniária em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada, tendo por causa um fator lícito, previsto em lei, instituidor de relação jurídica, diferenciando-se da multa porque esta, embora prevista em lei em favor do Estado, decorre de um fato ilícito.

É por intermédio da tributação que o Estado obtém os recursos financeiros necessários para a realização dos fins sociais que lhes foram atribuídos pela Constituição Federal.¹⁰² Os valores que ingressam nos cofres públicos pelo recolhimento de tributos e também pela imposição das multas tributárias correspondem a uma parcela significativa das receitas do Estado. Porém, como se infere da redação do art. 3º do CTN, os tributos são devidos ao Estado¹⁰³ pelas atividades lícitas promovidas pelos contribuintes, enquanto as multas são devidas pelo descumprimento de um dever legal, de uma infração. Logo, a causa das receitas derivadas das multas é o *jus puniendi*, dever de punir do Estado.

O tributo é caracterizado por sua essência – e não pela denominação atribuída aos tipos de exação –, que corresponde à prestação pecuniária compulsória em favor do Estado, ou de pessoa por este indicada (parafiscalidade), que não constitua sanção de ato ilícito (que não seja multa) instituída em lei (não decorrente de contrato). Seguindo-se este raciocínio, é “intuitivo, também, que a prestação pecuniária no caso do tributo não é feita para indenizar (recompôr) nem para garantir (depósitos, fianças, cauções), admitindo a cobrança administrativa”.¹⁰⁴

Geraldo Ataliba esclarece que os tributos são impostos por uma norma que contém a descrição do fato a “que se imputa o comando ‘entregue a importância X de dinheiro ao Estado’ e, portanto, não há o que se falar em vontade livre das partes. No caso de descumprimento da ordem, é possível a imposição de sanção por ato ilícito, “configuradora da multa, ou da obrigação de indenizar”. E o professor ressalta que só podem ser considerados

¹⁰² Brillantemente, Sacha Calmon considera que o “tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia”, posto que a atividade econômica no país é exclusiva do setor privado, excepcionalmente permitida ao Poder Público quando necessário aos imperativos da segurança nacional ou em face de relevante interesse coletivo (artigo 173 da Constituição Federal). *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 422.

¹⁰³ Sacha Calmon adverte que os tributos se diferem de outros “deveres pecuniários compulsórios de índole privada (seguro obrigatório automobilístico) ou da obrigação de alimentar porque, nesses casos, o credor é *pessoa jurídica de Direito Privado* ou *pessoa natural* e também porque a cobrança, em tais casos, não é feita mediante *atividade administrativa plenamente vinculada à lei*”. *Ibid.*, p. 423.

¹⁰⁴ *Ibid.*, p. 424.

tributos aqueles que derivam da prática de atos lícitos, pois as receitas oriundas dos ilícitos, das sanções, não são tributárias.¹⁰⁵ Em outras palavras,

a norma cuja hipótese se refira à criação de obrigação por virtude de livre manifestação de vontade dos sujeitos, voltada precipuamente para a constituição de vínculo, não é tributária, e a obrigação nela baseada não é tributo. Nem é tributo a obrigação que, não obstante *ex lege*, configura sanção do ato ilícito.¹⁰⁶

No Brasil, os tributos estão sob a disciplina dos princípios encartados na Constituição Federal, nas leis complementares e na legislação esparsa.¹⁰⁷ Sendo os tributos uma forma de prestação pecuniária imposta pelo Estado, a sua decretação deve ser feita mediante os veículos normativos apropriados, sob pena de se macular a exação com o vício insanável da ilegalidade.¹⁰⁸ A exigibilidade de um tributo está cilhada à reserva de lei em sentido formal e material, uma vez que está submetida ao princípio da legalidade, do qual decorre o princípio da tipicidade (que é o dever de descrever, minuciosamente, a estrutura e o conceito da exação), ou como descreve Sacha Calmon:

Vale dizer: o legislador, só ele, faz a lei tributária. E, em a fazendo, deve dizer com clareza quais são os seus elementos, retirando ao aplicador da lei todo e qualquer subjetivismo. O tributo deve nascer de um *fato-tipo*, um fato *tipificado*. Para se saber o que é tipo, é preciso, antes, conhecer a estrutura formal da norma tributária.¹⁰⁹

Geraldo Ataliba assegura que a produção legislativa tributária corresponde ao embrião da atividade tributária propriamente dita, posto que a competência para a imposição de tributos em desfavor dos contribuintes é adstrita às pessoas públicas políticas, na condição de representantes da população. Em suas palavras,

A criação de tributos – que se traduz na descrição hipotética dos fatos cuja ocorrência dá nascimento às obrigações tributárias concretas – é a mais solene e elevada manifestação da competência tributária de que são investidas as pessoas públicas políticas. Esta manifestação precede lógica e cronologicamente a atividade concreta e efetiva de tributar. É primária, no sentido de que, sem ela, não pode haver ação tributária (tributação). É o próprio início da ação tributária.¹¹⁰

¹⁰⁵ Ataliba conclui essa lógica nos seguintes termos: “Em suma: se a norma jurídica tem a seguinte estrutura: 1) hipótese, 2) mandamento, 3) sanção, só é obrigação tributária a que nasce por força do (2) mandamento. Aquelas obrigações pecuniárias que decorrem de (3) sanção não são tributárias”. In: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed., 9ª tiragem, São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 53.

¹⁰⁶ *Ibid.*, p. 52.

¹⁰⁷ COELHO, op. cit., p. 424.

¹⁰⁸ É certo que a ilegalidade decorre da escolha de tipo normativo inapropriado para a criação de tributos. A ilegalidade está intrinsecamente relacionada à inconstitucionalidade, diante da redação conferida aos artigos 5º, inciso II, 24, da Constituição Federal de 1988.

¹⁰⁹ COELHO, op. cit., p. 424.

¹¹⁰ ATALIBA, op. cit., p. 66.

O ilustre professor assevera que a “hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo”.¹¹¹ E, com o arrimo na doutrina alemã, Geraldo Ataliba reconhece que a atividade legislativa tributária pode ser compreendida em duas etapas: a primeira, quando são emanadas as leis que descrevem as situações fáticas tributáveis; já a segunda ocorre quando a administração promove a cobrança do tributo. Segue a transcrição do ensinamento por ele acolhido:

O celebrado tributarista alemão Albert Hensel, ao estudar o poder tributário, afirma que seu exercício pressupõe ‘uma vontade, do Estado, de exercer a tributação’ e expõe os dois modos de manifestação dessa vontade: ‘Num primeiro momento, o Estado usa de seu direito à imposição emanando normas tributárias, ou melhor: estabelece normativamente as hipóteses cuja concreta realização faz surgir a pretensão tributária a seu favor’ (ob. cit. pp. 27-28). Aí está a hipótese de incidência. Em sequência, Hensel mostra que, pelo lançamento, o Estado ‘providencia a execução efetiva da sua pretensão’.

E assinala: ‘Entre estas duas principais atividades da pessoa titular da tributação há uma lacuna. A atividade administrativa, para execução da pretensão, não se segue imediatamente à emanção da norma; mas só se pode iniciar quando, em momento ulterior, se dê a concreta realização do fato descrito (previsto) na lei’ (ob.loc.cit).

Aí está o fato imponível, que há de ser um fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, no mundo fenomênico, como acontecimento fático, sensível, palpável, concreto, material, apreensível e que corresponde à ‘imagem abstrata’ como diz A.D. Giannini, que dele faz a lei.¹¹²

A tributação é ato unilateral do Estado, em detrimento da sociedade (contribuintes). Por isso, é indiscutível que a criação de novas exações que importem no aumento da arrecadação (e, por consequência lógica, que onerem ainda mais o contribuinte) deve ser regida pelos princípios constitucionais de legalidade e da segurança jurídica.

Além dos primados citados, a repartição constitucional do poder tributário, assentada, sobretudo, na competência privativa, tem como pressuposto antes a forma de raciocinar por conceitos fechados do que por tipos. Para concluir essa linha de raciocínio, Ataliba se vale das palavras de Misabel Derzi, que assegura que os tributos estão adstritos às normas de estrutura rígida, o que não permite a flexibilidade, a graduação das exações impostas aos contribuintes. Por esse motivo, não é legítimo assentir com medidas que acarretem o aumento na arrecadação (seja pela criação de novos impostos ou pelo aumento das alíquotas dos existentes) somente para suprir déficit orçamentário. As lições replicadas por Ataliba foram publicadas nos seguintes termos:

¹¹¹ Ibid., p. 66.

¹¹² ATALIBA, op. cit., p. 67.

Os tributos são objeto de uma enumeração legal exaustiva de modo que aquilo que não está na lei inexiste juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal, esgotante do conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e fechados que se distinguem umas das outras por notas fixas e irrenunciáveis.

Não se admitem as ordens de estrutura flexível, graduável e de características renunciáveis que são os tipos. Esses, por sua vez, levariam à aceitação das formas mistas ou novas, deduzidas e descobertas, implicitamente, no ordenamento ou criadas, no tráfego jurídico, pela prática administrativa, segundo as necessidades do Tesouro, o que se chocaria com os princípios vigorantes no sistema tributário.¹¹³

Assim, a lei tributária deve descrever hipoteticamente – e exaustivamente – um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo.¹¹⁴

Essa distinção é de suma importância para o estudo do Direito Tributário, porque a “hipótese de incidência” difere do “fato imponible”. A primeira se refere ao conceito legal (descrição contida na norma jurídica, hipotética, de um fato, de um estado ou conjunto de circunstâncias de fato) e, o segundo, ao fato efetivamente ocorrido, em um determinado tempo e lugar, que corresponde rigorosamente à hipótese de incidência.¹¹⁵

Como dito anteriormente, a norma é composta por dois elementos (primário e secundário). No ramo do Direito Tributário, as normas são compostas, como preleciona a melhor doutrina, pela hipótese endonormativa e pela consequência endonormativa. As *endonormas* equivalem ao “conjunto de critérios necessários à identificação do fato lícito”,¹¹⁶ este distinto do acordo de vontades, do qual surge o dever jurídico. É dessa norma embrionária que exsurtem ao contribuinte as regras que deve seguir e, caso não as cumpra, que tipificam as consequências de seu ato/omissão.¹¹⁷

¹¹³ DERZI, Mizabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Editora RT, 1998, p. 45 e seguintes, apud ATALIBA, *ibid.*, p. 63.

¹¹⁴ ATALIBA, *op. cit.*, p. 53.

¹¹⁵ Raciocínio apresentado por Ataliba. *Ibid.*, p. 54.

¹¹⁶ Aqui, nós nos referimos à classificação defendida por Carlos Cossio, citado por Sacha Calmon. COSSIO, Carlos, apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 425.

¹¹⁷ Sacha Calmon, remetendo-se às lições de Carlos Cossio, esclarece que “as *endonormas tributárias*, como o conjunto de critérios necessários à identificação do *fato lícito*, que não acordo de vontades, [é] gerador do dever jurídico. Define, por sua vez, as consequências das normas tributárias como o conjunto de critérios esclarecedores da relação jurídica que se forma com a ocorrência *in concreto* de fato jurígeno (fato gerador). Nas hipóteses, ele aponta três critérios: o *material*, o fato em si; o *temporal*, determinando as circunstâncias de tempo que envolvem o *fato jurígeno* já materialmente descrito; o *espacial*, indicativo das condições de lugar em que o fato ocorrer” (COELHO, *op. cit.*, p. 425).

Paulo de Barros Carvalho, ao descrever a sua interpretação da estrutura das normas tributárias, é categórico ao afirmar que, se forem conhecidos os elementos que compõem a norma, não há de se exigir nenhuma outra informação para que se configure o descumprimento dessa regra.¹¹⁸ É a consequência do princípio da legalidade estrita que, ao mesmo tempo em que não permite que o cidadão se valha do desconhecimento de seus deveres para justificar a falta perante o fisco, também impossibilita que o fisco exija, do cidadão, obrigações que não foram previstas detalhadamente nas leis.

A estrutura normativa tributária é, em realidade, muito mais complexa do que o definido teoricamente pela doutrina. A norma contém a descrição hipotética da situação fática que irá resultar na obrigação tributária e, como é cediça, a realidade da vida cotidiana dos contribuintes é sempre muito mais intrincada e emaranhada do que qualquer legislador pode prever.

Elucidando a sensação que é partilhada pela imensa maioria dos contribuintes, Sacha Calmon esclarece os motivos pelos quais a fórmula dos tributos é extremamente complexa, quase incompreensível. Em seguida, apresenta a sua ilustração, partindo da teoria propagada por Barros de Carvalho,¹¹⁹ que apresenta a fórmula mínima que corresponde aos elementos das normas tributárias. Calmon constata que, na vida real, as normas tributárias não cumprem o seu papel, pois visam realmente a dificultar a sua compreensão pelos contribuintes. As inquestionáveis constatações do referido autor foram descritas da seguinte forma:

Ao nosso sentir, *concessa venia*, ao reduzir o *aspecto quantitativo* das consequências endonormativas, para usar sua terminologia, a tão-somente dois elementos: base de cálculo (*estrito senso*) e alíquota, o ilustre tributarista apequenou, restringiu, limitou a sua rica teorização. E por duas razões muito simples. A uma, porque tributos há que sequer *base de cálculo* e *alíquota* possuem. Hipóteses frequentes nas taxas. ‘Por certidão de bons antecedentes: R\$ 20,00’. A duas, porque outros tantos tributos, mais complexos, exigem para a *quantificação do dever tributário* o concurso de outros dados, imprescindíveis à fixação do *quantum debeatur*. Casos, somente para exemplificar, do imposto de renda, tanto das pessoas jurídicas quanto das físicas, do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto territorial

¹¹⁸ Para Carvalho, se for conhecido o “suposto” (ou liame jurídico), se forem definidos quem são os sujeitos que integram a relação jurídica e se existirem meios para determinar o conteúdo dessa relação, cujo cumprimento o sujeito ativo poderá exigir do sujeito passivo, “de nenhum outro elemento será necessário cogitar, posto que está completo, em todos os seus ângulos, o desenho jurídico daquele instrumento que orienta a disciplina dos comportamentos humanos” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**, São Paulo: Lael, 1974, p. 78).

¹¹⁹ É importante registrar que não existem críticas aos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, pois a missão a que ele se propôs foi cumprida com louvor, uma vez que conseguiu desenhar, da forma mais compreensível possível, a estrutura das normas que impõem aos contribuintes o dever de recolher impostos.

rural, além de outros. Esses impostos, e no Direito Comparado avultam exemplos, implicam cálculos e complicadores, sem os quais não é, de modo algum, possível fixar o *valor da prestação devida pelo sujeito passivo*. Nem se duvide de que, numa norma de obrigação, o mais importante é mesmo o *valor da prestação*. Aí se condensa a *meta optata* da norma. O que se quer, mesmo, é o *pagamento* e a *quitação*.

Ora, se após a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo ainda restam adições, deduções e cálculos a fazer para se chegar ao *quantum* devido, então é porque o *aspecto quantitativo da consequência endonormativa* não se reduz a esses dois elementos (seria, aliás, simplório que assim fosse, invariavelmente). Vimos já que em alguns casos nem sequer são necessárias a base de cálculo e alíquota. Vale dizer, são prescindíveis. Noutros casos não são suficientes...¹²⁰

O Código Tributário Nacional estatui que a legislação tributária é integrada por “decretos, leis, tratados, convenções internacionais” e também “pelas normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.¹²¹ Como já ilustrado no capítulo antecedente, a criação de normas tributárias no país cresce desenfreadamente, resultando no surgimento de, em média, 769 novas normas a cada dia.

Diante da imensa dificuldade que os contribuintes brasileiros enfrentam ao identificar, com segurança e responsabilidade, quais impostos incidem sobre cada ato da sua vida cotidiana e quais são os valores devidos por cada um, acrescido ao fato constatado de que a produção normativa é constante e desmedida, é coerente concluir que, muitas vezes, os contribuintes violam as normas tributárias sem que haja intenção – dolo – em eximir-se da obrigação tributária.

II.2.1. AS CONSEQUÊNCIAS DO DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

A definição mais elementar sobre os ilícitos parte da premissa de que é o fenômeno consistente no descumprimento de um dever legal ou contratual. Uma interpretação mais apropriada para a finalidade do estudo em tela considera o ilícito quando o elemento primário da norma é descumprido/violado e, por consequência, incide o elemento secundário.

Denari e Costa Júnior definem infração tributária como sendo

A violação das normas jurídicas que disciplinam o tributo, seu fato gerador, suas alíquotas ou base de cálculo, bem como no descumprimento dos deveres administrativos do contribuinte para com o Fisco, tendentes ao recolhimento do

¹²⁰ COELHO, op. cit., p. 428.

¹²¹ Redação contida no artigo 96 do Código Tributário Nacional.

tributo, aludindo-se, numa e noutra hipótese, às infrações tributárias materiais e formais.¹²²

Hans Kelsen foi o responsável em inserir o conceito de “ilícito” no ordenamento jurídico. Até a apresentação de seus trabalhos acadêmicos, o ilícito era tido como a própria negação da justiça. Predominava a ideia de que a violação às normas equivalia à própria negação da norma contrariada, delimitando a ação ilícita em campo alheio à esfera jurídica. O mestre vienense reconhece que o ilícito é o meio exclusivo de *juridicização* das condutas, porque somente as condutas sancionáveis, puníveis, interessam ao direito. E, por esse motivo, Kelsen classificava as normas punitivas como primárias, porque seriam elas as verdadeiramente importantes.

Sacha Calmon se contrapõe à catalogação de Kelsen, ao atentar que:

Conquanto tenha Kelsen atribuído ao ilícito dignidade jurídica, contrapondo-se às teorias clássicas do direito, a sua *implementação do problema* torceu o significado preciso do fenômeno jurídico. Evidentemente o *Direito Positivado* não é um rol de sugestões, mas tampouco é um elenco de sanções, pura e simplesmente. Além de suas funções técnicas e instituições, é uma *pauta* ou modelo de comportamentos desejáveis e obrigatórios que *é possível obedecer ou não*.¹²³

E continua sua explanação confrontando as lições de Kelsen, se valendo dos ensinamentos de Cossio e contrapondo o que “deve-ser” à própria experiência social, concluindo que as infrações – ou descumprimentos das *endonormas* – não são constituídas em normas primárias, mas derivam da [in]observância destas:

Contrariamente ao mestre vienense, Cossio reabilita o cumprimento normal da prestação jurídica invertendo os termos da equação e desdobrando-a em dois momentos lógicos, em cópula disjuntiva: dada a hipótese (H), deve ser a prestação (P), e dada a não-prestação (NP), deve ser a sanção (S). Assim sendo, a hipótese (H) e a não prestação (NP) constituem pressupostos de fato que condicionam alternativamente as possibilidades jurídicas: a prestação (P) ou a sanção (S). Estas possibilidades se expressam na fórmula verbal do dever-ser (o *sollen* kelseniano), que figura a liberdade de agir do homem em face do Direito, visto como pauta comportamental (H – P ou NP-S).¹²⁴

Ainda que exista divergência de entendimento entre os grandes doutrinadores, é incontestável que ocorre uma infração toda vez que um contribuinte descumpra um dever tributário estatuído por lei. E, se o ilícito pressupõe violação a uma determinada norma, é

¹²² DENARI, Zelmo; COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 21.

¹²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e Prática das Multas Tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 16.

¹²⁴ *Ibid.*, p. 17.

lógico que esse comportamento (ou ação) deve também estar prevista em lei: deve se conformar em um “comportamento típico”.

Sacha Calmon ressalva que, no Direito Tributário, o ato ilícito não está necessariamente tipificado nos textos normativos, porque a “tipicidade do ilícito tributário é encontrada por contraste”, ou seja, quando os tributos não são pagos ou os deveres instrumentais (como emitir notas fiscais, preservar os livros contábeis ou prestar declarações) não são cumpridos, estar-se-á diante do ilícito tributário.¹²⁵

Contudo, as sanções tributárias – consequência direta do descumprimento das normas tributárias – devem ser previstas em lei para que surtam efeitos práticos. São os esclarecimentos do professor:

Mas as sanções – quase sempre sanções pecuniárias – devem ser previstas em lei. No Direito brasileiro, *só a lei* – em sentido formal e material – pode estatuir sanções fiscais segundo preceito de lei complementar da Constituição. Vigora pleno o brocardo latino do *nullum tributum nulla poena sine lege*. A proliferação de sanções fiscais através de decretos é extravagante.¹²⁶

O Código Tributário Nacional elenca, na redação do artigo 113, quais são os deveres tributários e os identifica como principal ou acessório.¹²⁷ Foram dedicados três artigos à responsabilidade por infrações tributárias (capítulo IV, que abrange os arts. 136 a 138), porém não foram descritas as infrações nem lhes comina penalidades. Foi apresentada, apenas, uma lista contendo as normas gerais a respeito da matéria.

A responsabilidade por infração tributária independe da intenção do agente, regra apresentada na redação do artigo 136 do Código. Esse dispositivo sinaliza que a responsabilidade por infrações tributárias é objetiva, ou seja, não é necessária a comprovação de dolo ou culpa (é dispensável o elemento subjetivo). Esse artigo deve ser interpretado,

¹²⁵ Em suas palavras, “a *tipicidade do ato ilícito* no Direito Tributário não precisa necessariamente de descrição exaustiva na lei. Os deveres tributários (ou, se preferir, as obrigações tributárias) são deveres *ex lege* e são de duas espécies: a) pagar tributo; b) cumprir deveres instrumentais (emitir notas fiscais, prestar declarações, não transportar mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, etc.). A tipicidade do ilícito tributário é encontrada por contraste: a) não pagar tributos; e b) não cumprir os deveres instrumentais expressos”.

¹²⁶ COELHO, op. cit., 1995, p. 21.

¹²⁷ 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.

também, sob o prisma da redação do artigo 137,¹²⁸ em que foram listadas as situações em que a responsabilidade por infrações é pessoal do agente, não em situação na qual ele atue em seu nome e por sua conta, mas agindo em nome e por conta de terceiro.

Sabe-se que toda infringência a um dever legal (ou contratual) configura uma infração do direito e, nessa medida, equivale a um ilícito. Infração, portanto, é a classificação que se dá à inobservância dos preceitos normativos em qualquer medida. Dentro do gênero “infração” se encontra o “delito”, que corresponde às infrações previstas em leis penais (delitos são crimes e contravenções naquele universo).

O legislador tributário, ao reconhecer a gravidade de algumas infrações próprias deste ordenamento, atribuiu a essas condutas a qualificação de delitos tributários, ainda que permaneçam enquadrados na espécie de infração tributária. Essa alteração de adjetivos decorre da necessidade política e não necessariamente importa em mudança na estrutura das normas e nas sanções aplicáveis nas hipóteses em que são violadas.¹²⁹

O principal objetivo da tipificação das infrações tributárias é possibilitar a instituição das sanções correspondentes, de modo a coibir as condutas (ou omissões) dos contribuintes que resultem na diminuição de tributos ou mesmo aquelas que dificultem a ação fiscalizadora do Estado arrecadador.

II.2.2. SANÇÕES DECORRENTES DO DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS TRIBUTÁRIAS

¹²⁸ Essa foi a definição consagrada no julgamento do Recurso Especial nº 68.087/SP, pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no qual assentou-se que “o artigo 136 do Código Tributário Nacional, no que toca à infração da lei tributária, deve ser examinado em harmonia com o art. 137, também do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva”. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19465269/recurso-especial-resp-68087-sp-1995-0029796-5/inteiro-teor-19465270?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 21 dez. 2018.

¹²⁹ Para Calmon, “toda infringência a um dever legal ou contratual constitui, corporifica, uma infração ao Direito. Vale dizer, constitui um *ilícito*, um ato contrário à lei. Infração, portanto, ou ilícito é gênero de que delito é espécie. Para nós, os *delitos* são infrações previstas em leis penais (os delitos são *crimes* e *contravenções*) e os agentes dos delitos estão sujeitos à jurisdição criminal. Pensamos que o objeto da tutela penal é relevante para a adjetivação do delito, mas não para lhe determinar a essência jurídica. [...] O que ocorre é que algumas infrações tributárias merecem a atenção do legislador e tornam-se delitos penais (sonegação, contrabando, descaminho, etc.). [...] Delito tributário é delito como outro qualquer, no essencial. A cada delito corresponde uma certa ‘política legislativa’. Mas é só isso. Por mais esta razão a temática apresenta-se estritamente ligada ao Direito Positivo. A ‘feição típica’ do ‘delito fiscal’, portanto, simplesmente não existe, ao menos no plano da ontologia jurídica ou, se preferir, do *estruturalismo jurídico* (o estudo do Direito a partir de estruturas lógicas). O que se passa é que certos sistemas jurídicos disciplinam, especificamente, os *delitos fiscais*” (COELHO, 1995, op. cit., p. 22).

À Administração Pública foi outorgado o poder coercitivo, sendo a coação o produto do exercício desse poder. Por outro lado, “estar coacto é o estado de quem sofre os poderes da coerção, que é potestade”.¹³⁰

Toda e qualquer prática ilícita deve ser sancionada para que se promova a efetividade das regras, garantindo tratamento equânime entre todos os cidadãos e, em última análise, para que se preserve o próprio cerne da sociedade. A sanção é o instrumento legítimo e próprio da coercitividade estatal e é duplamente conveniente: reprime os atos que importaram no rompimento da ordem jurídica (efeito repressivo) e previne que as leis sejam novamente violadas (efeito intimidativo/repressivo).

Na seara tributária, sancionar as práticas ilícitas dos contribuintes é procedimentalmente mais complexo do que atuar para reprimir as futuras ações indesejadas. Essa constatação é inerente à própria complexidade do sistema, que, nos moldes atuais, dificulta, até mesmo, indicar de forma incontroversa o valor devido a cada imposto.¹³¹ Por outro lado, há uma percepção generalizada de que apenar duramente os contribuintes faltosos diminui a reincidência do ilícito, pois aumentará o receio coletivo em ser apenado.

Ives Gandra Martins acertadamente reconhece que o tributo é uma obrigação financeira imposta contra os contribuintes; é ordem eivada de ampla rejeição social e, por esse motivo, as sanções – como instrumento apto a coagir os cidadãos a cumprirem as regras – são essenciais.¹³² O descompasso entre a excessiva carga tributária e a pífia qualidade e oferta de prestação de serviços públicos essenciais poderia, em tese, embasar a justificativa de um contribuinte inadimplente. No entanto, ainda que a justificativa se apresente lógica e razoável,

¹³⁰ Ibid., p. 45.

¹³¹ Toma-se por exemplo dessa complicação a dificuldade que o contador de um mercado pequeno (estabelecimento que comercializa uma enorme variedade de produtos, desde animais vivos para o abate até bicicletas) de uma cidade do interior de São Paulo tem em identificar os valores a serem recolhidos a título de PIS, COFINS e ICMS sobre os variados produtos lá comercializados.

¹³² “O tributo, como quer Paulo de Barros Carvalho, é uma norma de rejeição social. Vale dizer, sem sanção não seria provavelmente cumprida. A sanção assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, pois a carga desmedida que implica traz como consequência o desejo popular de descumpri-la. Tanto assim é que um contribuinte que seria incapaz de matar alguém, mesmo não havendo norma sancionatória, muitas vezes é tentado a não pagar tributos, só o fazendo em face do receio de que a norma sancionatória lhe seja aplicável” (MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 20).

a ausência de recolhimento de tributos configura violação às regras tributárias, o que demanda a aplicação da sanção correspondente.¹³³

Tendo em vista a ampla rejeição social que a sociedade tem para com a cobrança financeira, é certo que a dosimetria da sanção tributária deve ser muito bem ajustada, de modo a garantir, somente, que sua finalidade seja atingida. Esse aspecto foi muito bem submetido a discussão na obra de Cairon Ribeiro dos Santos, da qual transcreve-se o seguinte trecho:

Seja sanção civil, administrativa, política ou penal, o objetivo é um só: assegurar o recebimento de tributo. Nesse sentido vale lembrar que a lógica da sanção é o cumprimento do seu objetivo primeiro, qual seja, impelir o contribuinte no rumo do pagamento do tributo. A força aplicada deve ser apenas a necessária para o cumprimento do objetivo traçado na lei tributária. Por ser norma de imposição tributária, caracterizada por enorme sentimento de rejeição social, para que produza efeitos deve também trazer plasmada no seu bojo a ameaça de sanção.¹³⁴

A sanção é instrumento “que se vale da ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito”, enquanto a penalidade propriamente dita é de caráter pessoal e patrimonial, sendo que, no “âmbito da tributação, as penalidades pessoais podem ser consideradas obsoletas e inadequadas. São as restrições de direitos, as interdições de atividades. As penalidades patrimoniais são as multas”.¹³⁵

Como já esclarecido, as infrações tributárias devem ser sancionadas mediante rígidos critérios que reflitam os princípios constitucionais da legalidade, da proporcionalidade, da razoabilidade, da segurança jurídica e sempre evitando o indesejado resultado confiscatório.

Cairon Ribeiro alerta que as sanções não devem ser decretadas sem que estejam limitadas pela razoabilidade, pois o seu escopo é pedagógico e visa a coibir infrações à lei tributária. As punições que resultem em desproporcional expropriação de recursos dos contribuintes podem prejudicar a arrecadação tributária futura, na medida em que retira do contribuinte a sua capacidade financeira de honrar com seus compromissos. Segue o pertinente alerta de Ribeiro:

Nunca devemos perder de vista que a norma sancionatória jamais terá como objetivo principal pura e simplesmente a aplicação da penalidade. Muito pelo contrário, pois

¹³³ Isso porque o dever de pagar tributo, como já esclarecido no capítulo II, é constitucionalmente imposto aos cidadãos-contribuintes e não existem exceções a este preceito.

¹³⁴ MARTINS, op. cit., p. 20.

¹³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 41.

em regra a norma legal tributária tem como objetivo a arrecadação de receitas para compor o orçamento dos entes públicos. Nesse diapasão, vale lembrar que a aplicação desmedida e ineficiente da sanção, inclusive com a ineficiência legislativa que infelizmente muito se verifica na legislação das sanções tributárias, pode macular o processo de arrecadação de recursos tributários em que o sentido teleológico da norma pode se dar às avessas: a pretensão desmedida e eivada de sentimento rancoroso na aplicação da penalidade, no afã de arrecadar mais e mais tributos, pode ocasionar a morte do contribuinte pela aplicação do remédio muito forte.¹³⁶

Em regra, podem-se observar dois tipos de sanção na esfera tributária: a penal e a administrativa. O fator que distingue os dois tipos de sanções tem mais relação com a gravidade do ato praticado do que propriamente com a natureza dele.¹³⁷ Para atos cuja antijuridicidade verificada é mais grave, “são guardadas as sanções penais, tidas como mais severas; para aqueles em que o bem jurídico tutelado não sofreu gravame de elevada monta, as sanções cabíveis têm natureza administrativa ou civil”.¹³⁸

II.2.2.1 SANÇÕES PENAIS TRIBUTÁRIAS

A legislação estabelece as hipóteses de incidência tributária que podem ser materializadas mediante acontecimentos econômicos ou fatos geradores da obrigação de pagar tributo (obrigação principal) ou do cumprimento da legislação tributária (obrigação acessória). O descumprimento da obrigação principal e da acessória configura o ilícito tributário, do qual decorre a obrigação do Estado de impor as penalidades apropriadas, sejam elas administrativas tributárias ou penais.

As sanções penais estão previstas nas leis que descrevem as consequências jurídicas às condutas omissivas ou comissivas que se relacionam a crimes ou contravenções. São múltiplas as espécies de pena decorrentes desse tipo de condenação, podendo variar da culminação de multa até a sentença penal propriamente dita, de modo que implique a restrição

¹³⁶ SANTOS, Cairon Ribeiro dos. **Sanções Penais Tributárias**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, p. 137.

¹³⁷ “Inexiste diferença estrutural entre a sanção penal e a sanção administrativa tributária. Tanto as normas que preveem as sanções penais como as normas que preveem as sanções administrativas tributárias caracterizam-se por serem normas de condutas. Como regra geral, as normas jurídicas destinadas a disciplinar os comportamentos sociais, ou seja, as normas de conduta, são estruturadas em forma de imperativos hipotéticos-disjuntivos [...]. Depreende-se ser a sanção nada mais que uma consequência destinada a um sujeito em função de uma atitude perante o ordenamento jurídico. Fácil então perceber que, sob enfoque estrutural, as sanções tributárias em nada se distinguem das sanções administrativas” (FURLAN, Anderson. **Sanções Penais Tributárias**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, p. 13).

¹³⁸ TEIXEIRA, Patrick Magalhães. **A Prisão nos Delitos Tributários**. Brasília [s.n.], 2013. 46 f. Trabalho para obtenção de Título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, IDP.

de liberdade do contribuinte e outras medidas de segurança, caso a conduta improba importe em significativo prejuízo para a sociedade. Tendo em vista a severidade e o potencial lesivo das sanções penais, a competência legislativa para a definição dessas penalidades é exclusiva da União, a partir da edição de leis federais (inciso I do art. 22 da Constituição Federal de 1988).¹³⁹

De modo geral, a diferença mais significativa entre as sanções tributárias propriamente ditas e as penais é que estas se vinculam à prática de infrações graves e, por esse motivo, a pena – mais implacável do que aquela peculiar do ordenamento tributário – só pode ser imposta pelo Judiciário após concluído o devido processo legal, oportunidade na qual devem ser preservados os princípios da ampla defesa e do contraditório.¹⁴⁰ A distinção que diferencia as sanções penais das punições administrativas foi bem retratada por Furlan, que esclarece que,

por isso, enquanto as sanções administrativas são aplicadas pela própria Administração após procedimento onde estão formalmente assegurados os princípios do contraditório e da ampla defesa (consoante as regras administrativas), as sanções criminais somente podem ser aplicadas pela autoridade judiciária (alheia à Administração) ao cabo de minucioso processo formatado para a busca da verdade real e regido sob o influxo de direitos e princípios que favorecem e prestigiam a presunção de inocência outorgada ao acusado, além de garantirem-lhe a plenitude do contraditório, da ampla defesa e de outros princípios consagrados pelo Direito Penal.¹⁴¹

Para que determinada infração seja apenada por sanções penais – graves, por essência –, é necessário considerar a magnitude dos resultados e, da mesma forma, os outros critérios envolvidos na escolha de medidas políticas, em atenção ao primado da proporcionalidade, que rege as sanções administrativas. É opção do legislador, sempre observando os princípios constitucionais que protegem os cidadãos e limitam as ações do Estado, selecionar os bens jurídicos mais importantes para a sociedade naquele momento e protegê-los da melhor forma possível (o que, geralmente, corresponde a inseri-los sob o regime de proteção do Direito Penal).

A estruturação normativa vigente reserva

¹³⁹ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I – direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho.

¹⁴⁰ SANTOS, op. cit., p. 137.

¹⁴¹ FURLAN, op. cit., p. 15-16.

[a]os autores de crimes predominantemente as penas restritivas de liberdade, cumuladas ou não com penas patrimoniais. Aos responsáveis por infrações administrativas foram reservadas somente as penas patrimoniais. Assim, a sanção penal tributária pode ser pessoal e patrimonial, ou seja, pode interferir tanto na esfera pessoal, com sanções contra a liberdade de ir e vir das pessoas (...), quanto na esfera patrimonial, com sanções que interferem no patrimônio das pessoas, tais como a multa. Esta última pode ser aplicada às pessoas jurídicas, por ser compatível com sua personalidade.¹⁴²

A possibilidade de decretação da pena de restrição da liberdade do contribuinte (reclusão ou detenção) é restrita ao ordenamento penal, ainda que em seu desdobramento tributário. Essa sanção é estranha ao sistema jurídico tributário tradicional justamente porque a penalidade criminal não se coaduna com os sub-ramos do Direito em que são tratadas as condutas de natureza civil. A prisão civil, como está na Constituição Federal, é imprópria nas relações de natureza tributária, cuja característica é essencialmente patrimonial. Melhor explicando, “na relação da sanção tributária o contribuinte é devedor do tributo, cuja característica principal envolve prestação em dinheiro entregue ao Estado”.¹⁴³

Sendo uma aplicação extensiva das prescrições inerentes ao Direito Penal, a sanção penal tributária também requer que a penalidade seja atribuída à pessoa natural que pratica o ilícito, devidamente fundamentada e individualizada, em observância às regras da imputação penal consolidadas no Direito Processual Penal. Dos Santos reconhece que as sanções penais não são aplicadas às pessoas jurídicas infratoras, que são despersonalizadas, devendo, nessas hipóteses, a pena ser direcionada aos administradores responsáveis pela empresa.¹⁴⁴

Sobre a dicotomia das sanções tributárias e administrativas, Ives Gandra aduz que o não pagamento de um tributo caracteriza uma penalidade, pois trata-se de uma prestação que excede as necessidades do Estado (em outras palavras: é a omissão que prejudica os cofres públicos e, portanto, é tratada como nefasta aos interesses coletivos). O autor encabeça a corrente doutrinária que defende que o recebimento de valores seria o único escopo da lei penal tributária, pois inexistiria uma ordem tributária autônoma consistindo o delito na lesão à atividade arrecadatória.¹⁴⁵ Essa colocação decorre da constatação de que, mesmo nas situações em que o contribuinte é punido com sanção de perda da liberdade, o mero pagamento do tributo é motivo suficiente para elidir a indesejada sanção penal. A propósito,

¹⁴² FURLAN, op. cit., p. 15.

¹⁴³ SANTOS, op. cit., p. 135.

¹⁴⁴ Ibid., p. 135.

¹⁴⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da Sanção Tributária**. 2ª ed., rev., atual. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 30.

os próprios crimes definidos como de sonegação fiscal, onde a perda de liberdade pode ocorrer, são elidíveis pelo pagamento do tributo e multa até o julgamento do processo administrativo em primeira instância, em inequívoca demonstração de que a penalidade, no direito tributário, tem como único escopo permitir ao Estado o recebimento de valores que foram ganhos e pertenciam ao contribuinte. A sanção apresenta, em tese, a certeza de que, na maior parte dos casos, a penalidade maior desincentiva o não pagamento da penalidade menor, que é o tributo.¹⁴⁶

A pena de multa não se confunde com a pena de prestação pecuniária, imposta apenas à pessoa física, destinada ao pagamento em dinheiro à vítima ou a entidade pública ou privada com fim social, configurando-se pena restritiva de direitos (art. 12 da Lei nº 9.605/98).¹⁴⁷

A redação do art. 49 do Código Penal define que, naquele ordenamento, a multa consiste no pagamento em dinheiro ao fundo penitenciário de quantia fixada na sentença e calculada em dias-multa. A pena de multa imposta no âmbito penal em desfavor da pessoa jurídica não terá efeito direto na reparação do dano, uma vez que seu valor deve ser destinado ao fundo penitenciário. Assume a feição repressiva e preventiva, ao contrário da obrigação de reparar o dano, a qual sujeita a pessoa jurídica independentemente de sua culpa, tendo a função de restaurar o *status quo ante* quando possível.

A fusão do âmbito penal ao administrativo torna-se nítida pela leitura do artigo 18 da Lei nº 9.605/98,¹⁴⁸ que indica que a “multa [administrativa] será calculada segundo os critérios do Código Penal; se revelar-se ineficaz, ainda que aplicada no valor máximo, poderá ser aumentada até três vezes, tendo em vista o valor da vantagem econômica auferida”. Percebe-se que, no âmbito penal, a multa só será considerada válida se produzir os efeitos que dela se esperam, estando sua eficácia atrelada ao reconhecimento do benefício que a prática ilícita retornou ao infrator. A fórmula de cálculo da multa penal enseja, da mesma forma, o reconhecimento e a comprovação do dolo, impossibilitando a cominação daquela penalidade às simples infrações.

O desembargador Fábio Bittencourt assenta que, no Direito Penal moderno, que está imbuído da incumbência de prevenir a prática de ilícitos de forma ampla e irrestrita, o dolo não pode ser compreendido como a intenção do infrator em lesionar alguém ou de obter

¹⁴⁶ Ibid., p. 56.

¹⁴⁷ Art. 12. A prestação pecuniária consiste no pagamento em dinheiro à vítima ou à entidade pública ou privada com fim social, de importância, fixada pelo juiz, não inferior a um salário mínimo nem superior a trezentos e sessenta salários mínimos. O valor pago será deduzido do montante de eventual reparação civil a que for condenado o infrator.

¹⁴⁸ Norma que dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente.

vantagens indevidas de sua ação. O entendimento predominante do Poder Judiciário é que é possível impor as mesmas sanções às pessoas jurídicas do que as impostas contra as pessoas naturais. Basta, somente, que “o sujeito tenha a capacidade de agir e de decidir a respeito da conduta típica”. No trecho de seu pronunciamento, comprova-se que o Poder Judiciário reconhece que as pessoas jurídicas se submetem, de igual forma, às penas impostas às pessoas naturais.

Esse recorte, na amplitude da definição ultrapassada do que é o dolo, nas palavras do julgador, é necessária para que os efeitos esperados da pena sejam alcançados, porque

Se a pena não pudesse ser aplicada a quem não tem consciência para sofrer seu efeito reparador, certamente nunca haveria de ser aplicada aos milhares de reincidentes que povoam as prisões, para quem a sanção nada representa. A pena visa a prevenir o crime, não a castigar ou remendar o defeito psicológico ou moral. E, nessa dimensão, pode ser aplicada tanto a pessoas naturais como a pessoas jurídicas. Estas, ao sofrer a sanção, corrigirão seu defeito de organização.¹⁴⁹

A finalidade verdadeiramente complementar da sanção penal de índole tributária pode muito bem ser identificada nos dispositivos da Lei nº 8.137/1990, que define os crimes contra a ordem tributária. Nessa lei, há previsão de pena de reclusão e multa. Contudo, a Lei nº 9.249/1995 prevê a extinção da punibilidade dos crimes previstos na Lei nº 8.137/1990 quando o contribuinte promover o pagamento do tributo ou da contribuição social até o momento do recebimento da denúncia.¹⁵⁰ A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo enfatiza o real objetivo da arrecadação, pois a conduta delituosa já foi concretizada e tipificada como crime fiscal, porém, pelo simples fato de ter sido adimplida no prazo legal, operar-se-á a extinção da punibilidade.¹⁵¹

II.2.2.1.1. A DISTINÇÃO ENTRE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E AS INFRAÇÕES FISCAIS

Como já esclarecido, os ilícitos tributários criminais são assim classificados por livre escolha do legislador. No Direito Penal, é possível identificar situação idêntica, uma vez que a conceituação do que é “crime” está adstrita à descrição legal do fato, em vez da

¹⁴⁹ Voto proferido pelo desembargador federal Fábio Bittencourt da Rosa, relator do Mandado de Segurança nº 2002.04.01.013843-0/PR, publicado no Diário de Justiça da União em 26.02.2003, p. 914.

¹⁵⁰ Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

¹⁵¹ TEIXEIRA, op. cit., p. 31.

pormenorização do fato real, a despeito da consciência que têm os penalistas, em maior ou menor grau, do discernimento entre uma e outra coisa.¹⁵² De outra ponta, as infrações tributárias correspondem ao descumprimento das obrigações tributárias; para a sua configuração, basta a mera ação/omissão do contribuinte em desalinho com a redação da norma tributária.

Os crimes tributários foram consolidados no texto da Lei nº 8.137/1990. Esta lei federal descreve as condutas que, diante da sua relevância ou do bem atingido, foram qualificadas como violações tributárias passíveis de sanção pela esfera penal. Essa norma pormenoriza as situações reais que deverão ser severamente punidas pela autoridade judiciária.

Embora tenha o propósito de dispor informações essenciais sobre os crimes praticados contra a ordem tributária, a Lei nº 8.137/1990 foi omissa ao deixar de consignar expressamente qual é o bem jurídico por ela efetivamente tutelado. A referida norma tem por desiderato dotar o sujeito ativo da obrigação tributária de instrumentos mais contundentes para inibir as fraudes fiscais, permitindo que o Estado tivesse maiores poderes para melhor proteger o seu patrimônio, o que remete à compreensão tácita de que o bem jurídico tutelado é o patrimônio dos sujeitos ativos.

Quando do surgimento do fato gerador da obrigação tributária, surge para o ente tributante um direito que consiste em receber determinada quantia. Caso esse exercício seja frustrado, existirá um dano ao patrimônio da Fazenda Pública e é exatamente esse dano que a lei erigiu como figura criminal (essa é a conclusão que se extrai da redação conferida ao artigo 1º da Lei nº 8.137/1990). Portanto, o objeto protegido pela citada lei é a expectativa de arrecadação aos cofres públicos.

Por crime entende-se o resultado produzido por conduta humana, comissiva ou omissiva, e que ofende, expõe a perigo, um bem jurídico descrito em lei. Os crimes contra a ordem tributária estão previstos nos artigos 1º e 2º, sendo que o primeiro se refere a crime material ou de resultado, pois a sua consumação se dá quando, por intermédio das condutas descritas nos incisos, o agente efetivamente suprime ou reduz tributo ou contribuição ou

¹⁵² Ataliba ressalta que “a figura típica penal constitui-se num conceito legal, da mesma forma que a hipótese de incidência. A figura legal do crime é mera descrição legal, simples conceito legal hipotético. Há crime *in concreto*, *se e quando* alguém pratica o fato descrito abstratamente na lei” (ATALIBA, op. cit., p. 58).

qualquer acessório, ou seja, é fundamental a ocorrência do resultado previsto no tipo (no caso, a redução ou a supressão do tributo) para a consumação do crime.

O artigo segundo é dito formal, ou seja, o tipo prevê a conduta e o resultado naturalístico, mas a consumação se configura quando o agente pratica a referida conduta descrita no tipo, sem, contudo, a necessidade da ocorrência do resultado.

A discussão que existia dentro do Poder Judiciário sobre a necessidade da constituição definitiva do crédito tributário – que se dá na conclusão do processo administrativo – para a consumação dos crimes fiscais, em que a supressão ou a redução do tributo configura elemento essencial para a caracterização do delito, foi encerrada com o julgamento do *Habeas Corpus* nº 81.611/DF pelo Supremo Tribunal Federal, em que restou definido que:

- i) os crimes previstos pelo art. 1º da Lei nº 8.137/1990 são materiais ou de resultado;
- ii) a consumação apenas ocorre com o lançamento definitivo, o qual tem a função de acertamento e concretização da existência e extensão da obrigação tributária;
- iii) a decisão definitiva do procedimento administrativo constitui verdadeira condição objetiva de punibilidade inconfundível com os elementos do tipo;
- iv) a existência, montante e exigibilidade da obrigação tributária somente podem ser afirmados como decorrência do efeito preclusivo da decisão final em sede administrativa;
- v) o prazo prescricional do crime não flui na pendência do procedimento administrativo, apenas se iniciando após o lançamento definitivo.¹⁵³

Após a publicação do citado precedente, tornou-se indiscutível que, para a configuração dos crimes formais ou materiais, é necessário o encerramento do processo administrativo fiscal, em que o crédito é definitivamente constituído.

Contudo, a extensão da qualificação de uma ação como crime é assunto que não se encerra, tendo-se em vista a complexidade do arcabouço normativo e as infinitas situações reais a que se deparam os contribuintes diariamente. Essa incessante mutação propicia que os Tribunais Superiores revisitem seus julgados, exatamente o que aconteceu no Superior Tribunal de Justiça (STJ) em 22/08/2018, quando modificou sua jurisprudência e passou a considerar que o contribuinte que não repassa o ICMS próprio – registrado e declarado nos livros fiscais do contribuinte – aos cofres públicos pratica crime penal/tributário.

A guinada de entendimento foi concebida pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, que, ao julgar as razões contidas no *Habeas Corpus* nº 399.109, decidiu que, “nos

¹⁵³ Síntese encontrada em FURLAN, op. cit., p. 17.

casos de não repasse do ICMS aos cofres públicos, configura-se o crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990,¹⁵⁴ quando o agente se apropria do valor referente ao tributo, ao invés de recolhê-lo ao fisco”.

Em seu voto-vista, o ministro Reynaldo Soares Fonseca redireciona seu entendimento até então perfilhado, afirmando que o ICMS próprio também se reveste da condição de tributo descontado do contribuinte. Após apresentar as ilações a respeito da subsunção formal e jurídica – de que o responsável também é sujeito passivo de obrigação tributária –, o julgador considerou irrelevante a ausência de relação jurídica entre o fisco e o consumidor, pois o crime “decorre do fato de que o contribuinte se apropria do imposto pago por terceiro (consumidor)”. Como reforço argumentativo, o ministro Soares Fonseca citou o julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal em que foi definida a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS.¹⁵⁵

Tanto a Suprema Corte (no citado precedente) quanto o Superior Tribunal de Justiça conferiram prevalência da responsabilidade do contribuinte de fato sobre o contribuinte de direito. Prevaleceu a essência econômica que qualifica a empresa como intermediária e não como pagadora. Como intermediária, ela receberia dinheiro que não lhe pertence, tendo a obrigação de repassá-la ao Estado. Mas essa obrigação de repasse – que é o *ratio decendi* apresentada no julgamento do *Habeas Corpus* – não deriva de nosso ordenamento jurídico. A obrigação legal é de pagamento.

Para que fosse possível a condenação criminal do contribuinte que não repassa o ICMS aos cofres públicos, seria necessário alterar a legislação tributária penal para prever que o mero não recolhimento de tributo configurar-se-ia crime. Isso para preservar os princípios da segurança jurídica, legalidade estrita, entre outros.

Isso porque o objeto do *Habeas Corpus* nº 399.109 era autuação fiscal lavrada contra contribuinte arrimada no art. 2º da Lei nº 8.137/90, que tipifica práticas menos graves que aquelas descritas no artigo 1º da norma e que, por esse motivo, deveriam ser punidas com menor severidade. Os crimes previstos no art. 2º são de natureza formal, consumando-se

¹⁵⁴ Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza:

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

¹⁵⁵ Recurso Extraordinário nº 574.706.

imediatamente pela simples prática, entre as quais a que ensejou a punição, que é deixar de recolher, no prazo legal, total ou parcialmente, tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação.

Nos idos dos anos 2000, Navarro Coêlho alertava que a redação do artigo 5º da Constituição Federal coíbe a pretensão estatal em punir os delitos fiscais com sanções que acarretem *capitis diminutio* (a cassação de direitos), seja mediante o confisco de bens ou qualquer outra medida que possa afetar a liberdade dos contribuintes. O texto constitucional, na avaliação do professor,¹⁵⁶ é expresso em assentar que as punições tributárias não devem ser privativas dos direitos, o que repele qualquer tipo de impedimento do exercício da profissão, sequer acanhar o direito de propriedade, nos moldes do que dita o inciso XXII do citado artigo 5º.

As ilações do professor Coêlho são consentâneas com a conclusão traçada pela Suprema Corte no julgamento do Recurso Extraordinário nº 64.054/SP, oportunidade na qual se estabeleceu que a “Fazenda Pública deve cobrar os seus créditos pelo executivo fiscal, sem bloquear nem impedir, direta ou indiretamente, a atividade profissional lícita do contribuinte”.¹⁵⁷

Percebe-se que o julgamento do HC nº 399.109 inaugura uma nova era no Superior Tribunal de Justiça, ao romper com a jurisprudência até então uníssona, que proibia a condenação dos contribuintes em pena restritiva de liberdade. Admitia-se a imposição de sanção tão extrema somente nas hipóteses em que o contribuinte agisse comprovadamente com nítido intuito de fraudar as normas tributárias. O precedente é significativo tanto por seu resultado quanto porque amplia os contornos interpretativos do dispositivo tributário para permitir o aprisionamento do contribuinte. Vê-se que ganha força o entendimento defendido pelo professor Ives Gandra de que o não pagamento de tributo, por ser omissão que prejudica a sociedade como um todo, deve ser duramente punido.

¹⁵⁶ E a lógica apresentada na obra de Navarro Coêlho, já citada, é que “ocorre que aos povos civilizados repugna possa o Estado cassar direitos (*capitis diminutio*), confiscar bens ou afetar a liberdade do contribuinte ou do responsável, pelo só fato destes terem descumprido deveres fiscais. *As sanções fiscais, quer as que punem os deveres instrumentais, quer as que castigam o descumprimento do dever de pagar tributo, não devem ser privativas da liberdade* – no Brasil especificamente –, *não podem ser privativas da liberdade*, em face do ditame constitucional contido no artigo 5º, LXVII, da Carta” (COÊLHO, op. cit., p. 53).

¹⁵⁷ Acórdão de 05/03/1968, proferido pela 2ª Turma do STF, sendo relator o ministro Aliomar Baleeiro, publicado na Revista de Direito Administrativo nº 94, p. 61.

II.2.2.2. SANÇÕES ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS

As sanções administrativas resultam em penalidades de natureza patrimonial e estão atreladas ao prejuízo causado pelo contribuinte aos cofres públicos em decorrência da infração perpetrada. A competência legislativa para instituir as sanções tributárias é partilhada pela União, pelos estados e pelos municípios relativamente aos tributos de sua competência.

As penas tributárias são eminentemente pecuniárias e podem ser impostas administrativamente, porquanto, historicamente, não teriam o condão de limitar os direitos de liberdade do cidadão-contribuinte. André Ramos Tavares identifica que as penas tributárias administrativas são a pecuniária, as apreensões e as interdições.¹⁵⁸

A pecuniária propriamente dita corresponde à estipulação da obrigação de pagar determinada quantia, podendo ser calculada com base em percentual sobre o valor devido pelo imposto correspondente ou vinculada a uma parcela de faturamento ou outra base de cálculo legalmente prevista. Não é pena que se presta a reparar o dano e, por esse motivo, a sua quantificação não se apura sobre o prejuízo causado pela prática ilícita. Em geral, essa penalidade é aplicada nas hipóteses de descumprimento das obrigações acessórias.

As apreensões incidem sobre documentos, veículos ou outros objetos necessários para se apurar o imposto devido. As situações mais recorrentes nas quais a apreensão é decretada são quando for configurado o crime de contrabando. Por sua vez, a interdição consiste na proibição do devedor do crédito fiscal de negociar com a Administração Pública.

Normalmente, buscam-se, por intermédio da sanção administrativa, a recomposição da perda de recursos aos cofres públicos e a punição ao infrator, que não se confunde com ressarcimento pelos danos causados pelo ato punível.

Os valores devidos para recompor a expectativa frustrada do Estado pelo ato (ou omissão) praticado pelo contribuinte decorrem da ultimação de procedimento administrativo, que é o caminho o qual o Estado-arrecador percorre para constituir o débito fiscal, sendo que, ao final, estar-se-ão indicados a existência e o montante dos tributos não pagos. Nas palavras de Dos Santos, o processo serve para comprovar a obrigação tributária,

¹⁵⁸ TEIXEIRA, op. cit., p. 29-30.

tendo-se como certo que aquilo que ainda permeia apenas o campo das suposições não está definitivamente constituído e, à evidência, não pode ser objeto da aplicação antecipada da penalidade, mormente a penalidade criminal, que é mais forte e prejudicial.

Ultimado o processo que tramita perante a própria administração tributária, será possível exigir do contribuinte os valores dos tributos, dos consectários legais e, ainda, as penalidades decorrentes do não pagamento. A cobrança, que deve quantificar a projeção financeira elidida e, por consequência, o montante que deixou de ser utilizado na execução das políticas públicas previamente arquitetadas, é apresentada ao contribuinte e, caso este não pague, a exigência é encartada em processo de execução fiscal submetido ao Poder Judiciário.

Para a imposição das sanções administrativas, é indiferente a comprovação se o ato infracional foi permeado pelo dolo, porque qualquer das espécies de sanções tributárias podem ser decretadas ao mesmo tempo em que as multas são exigidas. Sobre essa diferenciação, destacam-se as lições de André Furlan:

A imposição de penalidade administrativa não enseja necessariamente a aplicação de sanção penal quando o ilícito esteja consubstanciado pelo mesmo fato, pois nem sempre a configuração do crime satisfaz-se com os requisitos necessários à imposição de penalidade administrativa. A constatação da presença de dolo na conduta do infrator, por exemplo, pode ser prescindível para a aplicação da pena administrativa (art. 136 do CTN), mas imprescindível para a caracterização do delito previsto pelo art. 1º da Lei nº 8.137/90.¹⁵⁹

Seguindo esta lógica, Hugo de Brito Machado adverte que a qualificação das penas como “tributárias propriamente ditas” é desnecessária, uma vez que todas as penalidades tributárias podem ser agrupadas como administrativas ou penais, posto que os

atos de descumprimento de leis tributárias continuam ensejando as sanções administrativas – as multas. E ensejam também as sanções penais quando não constituam puro e simples adimplemento da obrigação principal, vale dizer, quando não signifiquem simplesmente o não pagamento do tributo, sem qualquer prática tendente a ocultar ou retardar a exteriorização de seu fato gerador.¹⁶⁰

Entre as espécies de penas administrativas, a mais comum é a multa tributária, que está inserida, segundo a classificação de André Tavares, dentro da espécie das sanções pecuniárias. As multas punitivas devem ser calculadas proporcionalmente ao montante do tributo não recolhido. A multa não é cobrança de tributo não recolhido, mas sim de penalidade imposta ao infrator com o intuito de desestimulá-lo.

¹⁵⁹ FURLAN, op. cit., p. 23.

¹⁶⁰ MACHADO, op. cit., p. 432.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 79.625/SP,¹⁶¹ assentou a definição de que as multas tributárias são instrumentos de coerção que o Estado-lei dispõe para impor ao contribuinte pagamento pela violação de seu direito subjetivo de crédito, positivando o fato ilícito da relação tributária. Com isso, não há de se falar em multa moratória ou administrativa, na medida em que essas duas modalidades atingem o mesmo objetivo.¹⁶²

II.2.3. CONCLUSÕES PARCIAIS

Tanto a infração administrativa quanto o ilícito criminal tributário se consubstanciam em condutas omissivas ou comissivas contrárias ao Direito. A responsabilidade que enseja a imposição de sanção administrativa tributária, assim como ocorre com a responsabilidade criminal, decorre da transgressão de dever previsto em norma vigente.

A diferença mais significativa entre as sanções administrativas e as penais reside no regime jurídico da imputação (objetiva ou subjetiva) e na personalidade quanto ao cumprimento das penas.

A responsabilidade administrativa decorre do descumprimento da obrigação principal (que é o pagamento dos tributos) como também do não cumprimento dos deveres instrumentais (obrigações acessórias). A violação de obrigação principal e acessória, para fins de imposição das sanções administrativas, não importa no reconhecimento do dolo, pois basta a mera transgressão ao dever imposto por lei. Trata-se, portanto, de responsabilização objetiva do contribuinte.

Furlan reconhece que,

em matéria de ilícitos administrativos fiscais, não tem cabimento se indagar sobre a intenção do agente (responsabilidade subjetiva), sob pena de se admitir o erro de direito como causa excludente da sanção, permitir a ausência de responsabilidade da pessoa jurídica, acarretar a impossibilidade de se transmitir as multas (sub-rogação passiva das penalidades) e embaraçar de sobremaneira a ação fiscal do Estado contra sonegadores.¹⁶³

¹⁶¹ Julgado em 14/08/1975 pelo Tribunal Pleno, sob a relatoria do ministro Cordeiro Guerra, sendo o Acórdão publicado no Diário da Justiça de 08/07/1976, p. 03086, volume 01027, e também inserido na RTJ, volume 80, p. 104.

¹⁶² O referido julgamento cancelou o verbete nº 191 da Súmula STF, o qual registrava que “a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado na falência”.

¹⁶³ FURLAN, op. cit., p. 61.

Em contrapartida, a responsabilidade penal tributária depende primordialmente da intenção do contribuinte (responsabilidade subjetiva) e exige a configuração exata da conduta prevista no texto legal que a tipifica como crime fiscal.

Outro ponto que distingue as sanções administrativas das penais é o sujeito responsável pelo cumprimento da pena.

Entretanto, caso se comprove que o contribuinte incorreu no ilícito previsto em tipo penal porque interpretou equivocadamente um dispositivo de lei tributária, não sofrerá as consequências da sanção penal, mas sofrerá, infalivelmente, as agruras da pena administrativa pertinente.

A responsabilidade subjetiva historicamente atribuída aos crimes fiscais foi desconformada pelo ministro Rogério Schietti Cruz, relator do *Habeas Corpus* n° 399.109/SC, que, em seu voto, reconhece que é necessário o dolo para configurar o crime de apropriação indébita tributária, mas “a motivação não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência do elemento subjetivo especial”.¹⁶⁴

As sanções administrativas podem ser suportadas por pessoa distinta daquela que praticou a conduta ilícita, como ocorre, por exemplo, no caso de infração cometida por pessoa jurídica que é punida mediante a constrição de bens pessoais de seu diretor. Em outra ponta, a punição pela prática de crime fiscal somente pode acoimar aquele que praticou ou conscientemente permitiu o ilícito.

Como já destacado, as peculiaridades do sistema normativo penal/tributário em vigor permitem a imposição concomitante de sanções penais e administrativas em desfavor do contribuinte. Não obstante os dispositivos da Lei n° 8.137/90 registrarem a possibilidade de dupla punição pela prática de um mesmo ato, os princípios constitucionais não devem ser desprezados. Na dosimetria da pena a ser imposta, devem ser considerados os primados da proporcionalidade e da razoabilidade e a própria finalidade pedagógica das sanções.

¹⁶⁴ O ministro indica, como reforço argumentativo, os julgamentos realizados sobre o AgRg no RESp n° 1.477.691/DF, Rel. Min. Néli Cordeiro, 6ª Turma, DJe 28/10/2016; AgRg no RESp n° 1.323.088/MA, Rel. Min. Moura Ribeiro, DJe 19/05/2014.

Os critérios de proporcionalidade e razoabilidade devem ser avaliados também sob a perspectiva dos elementos reais que motivam as atitudes dos contribuintes. A pena imposta sem a devida consideração a respeito das dificuldades do mundo real é injusta. Isso porque o não recolhimento de tributos pode resultar, entre outros motivos, da absoluta impossibilidade material do contribuinte de efetuar o pagamento, em razão da ausência de recursos financeiros, hipótese em que o agente não comete crime, uma vez que, no caso, o não recolhimento traduz-se em omissão desprovida de qualquer consideração quanto ao aspecto volitivo da conduta.

O não recolhimento de tributos também pode resultar da decisão do contribuinte em utilizar os recursos disponíveis para realizar pagamentos indispensáveis ao possível funcionamento da empresa, tais como empregados e credores essenciais, hipótese em que poderá ser invocada a causa supralegal excludente de culpabilidade.¹⁶⁵

Sílvio Dobrowolski¹⁶⁶ foi certo ao reconhecer que grande parte dos casos de omissão de recolhimento tributário é resultado das turbulências que impactaram negativamente a economia nacional, resultantes dos fracassados planos econômicos efetivados a partir de 1990. As dificuldades experimentadas pelos empresários daquela década são vivenciadas atualmente, em razão da crise financeira que se instaurou no país em 2013.

Hodiernamente, o Estado arrecadador está se valendo dos severos castigos impostos pelo Direito Penal, como, por exemplo, a pena de detenção como instrumento auxiliar de arrecadação. Tal medida é improdutiva, na medida em que, dentro do cárcere, não é possível gerar riqueza suficiente para quitar os compromissos tributários. A esse respeito, é valoroso conhecer as lições de César de Faria Júnior:

A história recente do Brasil revela uma utilização abusiva do Direito Penal. Vivemos uma inflação legislativa ao lado da inflação econômica (...). Contrariando os princípios básicos do Direito Penal Moderno, o Direito Penal vem sendo usado como instrumento geral de controle, esquecendo-se o seu caráter subsidiário, como último recurso de que se deve valer o Estado depois de haver lançado mão de todos os demais instrumentos de política econômica ou de controle de que dispõe.¹⁶⁷

¹⁶⁵ Trecho inspirado em FURLAN, op. cit., p. 87.

¹⁶⁶ FURLAN, apud DOBROWOLSKI, Sílvio. **O Crime de Omissão de Recolhimento de Tributos e Contribuições**. In: *Revista da Faculdade de Direito da UFSC*, v. 1-98, p. 183.

¹⁶⁷ FÁRIA JÚNIOR, César de. **Crimes contra a Ordem Tributária**. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, nº 4, ano 1, São Paulo: RT, julho-setembro de 1993, p. 114-115.

Diante de todas as peculiaridades do acórdão proferido no julgamento do HC nº 399.109, é certo que este é o prenúncio de uma nova era na interpretação dos limites das infrações penais tributárias.

III. MULTAS TRIBUTÁRIAS

Como visto, uma das mais frequentes penalidades impostas contra aquele que comete transgressões na seara tributária é a multa, que, por definição, é justamente o que o tributo, também por definição, está impedido de ser: a sanção, a penalidade decorrente de um ato ilícito.¹⁶⁸ Enquanto o tributo deriva da incidência do Poder Tributário sobre a propriedade privada, a imposição das multas decorre do Poder Penal do Estado.¹⁶⁹ É importante instrumento do Direito Sancionatório,¹⁷⁰ cujo núcleo mínimo está engastado na Constituição Federal, especialmente no Princípio da Legalidade.¹⁷¹

A pena de multa, na definição de Vera Regina de Almeida Braga,

constitui uma modalidade de pena pecuniária, imposta pelo Estado, às pessoas condenadas pela prática de infrações penais. Trata-se de uma retribuição não correspondente ao valor do dano causado, considerada como sanção de natureza patrimonial, por representar pagamento em dinheiro por determinação judicial, em virtude de sentença condenatória.¹⁷²

A multa fiscal é obrigação vinculada em lei, prevista nos parágrafos 1º e 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional,¹⁷³ e que se converte em crédito tributário, passível de inscrição em dívida ativa, diante da ficção legal permitida pela redação do artigo 139 do Código Tributário.

¹⁶⁸ Definição inspirada no texto de Ricardo Alexandre, no **Direito Tributário Esquemático**, p. 36.

¹⁶⁹ Ricardo Lobo Torres esclarece que o tributo e a penalidade pecuniária são inconfundíveis, porque aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada e esta resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. Vale informar que o Supremo Tribunal Federal, ao editar o verbete nº 565 de sua súmula, reconhece a faceta penal da multa.

¹⁷⁰ Para Edmar Oliveira Andrade Filho, o Direito Sancionatório trata sobre as matérias que transcendem o Direito Penal e o Direito Tributário. Para o estudo desse ramo do Direito, alguns princípios constitucionais ganham destaque, como, por exemplo, o Princípio da Dignidade Humana, a Garantia do Devido Processo Legal e o Princípio da Legalidade Estrita (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *In: Infrações e Sanções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003).

¹⁷¹ Artigo 5º, incisos II e XXXIX, da Constituição Federal de 1988.

¹⁷² BRAGA, Vera Regina de Almeida. **Pena de Multa Substitutiva no Concurso de Crimes**. São Paulo: RT, 1997, p. 18.

¹⁷³ Art. 11. 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.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

As multas são quantias a serem pagas pelo contribuinte ao Estado pelo fato de se ter deixado de cumprir deveres tributários, principais ou secundários, previstos em lei. São aplicadas administrativamente pelo processamento do auto de infração, em que são registradas todas as informações necessárias para a constatação da prática ilícita e para a apuração do montante devido (valor do tributo acrescido das multas e correção monetária ou, ainda, o valor devido pela multa incidente sobre o descumprimento da obrigação acessória e os consectários legais).

A valoração da sanção deve ser feita mediante a ponderação do que é determinado pela lei e as situações do caso concreto, mas dentro da margem de discricionariedade admitida na norma. Desta feita, excluem-se da estimativa os elementos necessários para quantificar, por exemplo, o ressarcimento pelo prejuízo causado aos cofres públicos pelo não pagamento do tributo, uma vez que são coeficientes mui peculiares que resultam em uma pena extremamente particularizada, o que afronta o princípio da legalidade e da objetividade, entre outros.

O viés sancionatório e não compensatório das multas foi muito bem delineado nas lições de Coimbra Silva,¹⁷⁴ que apresenta o conteúdo do artigo 142 do Código Tributário como fundamento de seu posicionamento, uma vez que é cediço que o pagamento das multas não elide o contribuinte do pagamento do tributo.

Caso se admita a ideia de que as multas tributárias tenham o condão de ressarcir os cofres públicos pelo prejuízo causado pela inadimplência do cidadão, estar-se-á consentindo com a perigosa inclusão da interpretação econômica da lei como elemento próprio do universo tributário. Esse modelo imaginário propicia a ocorrência das mais diversas ilegalidades ao sistema jurídico decorrentes da violação aos princípios da isonomia, da transferibilidade, da objetividade, da inconfiscabilidade e da razoabilidade.¹⁷⁵

A professora Mizabel Derzi esclarece que a interpretação de uma lei deve se nortear por critérios jurídicos e, da mesma forma, a quantificação das sanções decorrentes de sua violação. Isso porque os critérios jurídicos permitem que os intérpretes alcancem o equilíbrio

¹⁷⁴ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 125.

¹⁷⁵ Aqui é adotado o raciocínio de DALLA, op. cit., p.132.

entre o que o texto legal determina e a valoração das peculiaridades do caso concreto. Nas palavras de Derzi:

Ora, o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso. Já o modo de pensar dito 'econômico', inversamente, prejudica o mergulho do intérprete nas circunstâncias peculiares e individualizantes do caso concreto. Enquanto o modo de pensar esquematizante objetiva a aplicação do direito em massa, o modo de pensar econômico almeja a investigação exaustiva do caso concreto isolado para aplicação individual do direito. O modo de pensar econômico, como leciona Isensee, demonstra a ambição do aplicador do Direito em reconhecer, por trás da forma, aquilo que realmente aconteceu.¹⁷⁶

A exclusão dos fatores econômicos na mensuração das multas é consequência lógica da interpretação dos artigos do Código Tributário Nacional, dos quais se infere que a imposição das sanções independe da comprovação da intenção do agente ou do responsável, sequer da efetividade do ato ilícito, da sua natureza ou da extensão de seus efeitos.

Como já esclarecido, as multas tributárias são aplicadas quando for descumprido o dever principal – que é pagar o tributo – ou quando a obrigação acessória deixou de ser realizada (por exemplo, quando o contribuinte não apresenta a escrituração contábil no formato exigido pela Receita Federal). Para cada falta, aplica-se uma multa distinta.

Em 1934, as multas, tanto pela violação à obrigação principal quanto à acessória, eram calculadas e impostas de forma única, facilitando a compreensão dos contribuintes. A penalidade não poderia exceder 10% (dez por cento) sobre o valor do imposto ou da taxa em débito.¹⁷⁷ No entanto, a clareza inerente ao Direito Tributário da década de 1930 não foi perenizada. Ao contrário.

Nos dias que correm, o Sistema Tributário Nacional está se moldando em um universo complexo de normas que são constantemente alteradas, dificultando ao contribuinte identificar com segurança o valor devido por cada tributo.¹⁷⁸ Todos os dias, são editadas normas pelos municípios, pelos estados, pelo Distrito Federal e pela própria União que criam

¹⁷⁶ DERZI, Mizabel Abreu Machado. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 521.

¹⁷⁷ DALLA, Ricardo Corrêa, op. cit., p. 18: “Art. 184. O produto das multas não poderá ser atribuído, no todo ou em parte, aos funcionários que a impuserem ou confirmarem. Parágrafo único: As multas de mora, por falta de pagamento de impostos ou taxas lançadas, não poderão exceder de dez por cento sobre a importância do débito”.

¹⁷⁸ Essa dificuldade é presente, por exemplo, no cotidiano de pequenos empresários que são obrigados a recolher ICMS de produtos oriundos de outros estados e que são revendidos para clientes que estão em localização diversa daquela do vendedor.

novas multas ou que modificam as existentes.¹⁷⁹ Diga-se, de passagem, que a competência legislativa para criar multas não se restringe aos entes elencados, devendo ser agregadas a essa lista as entidades paraestatais, como SESI, SENAC, SENAI, OAB, CREA, INSS, entre outras. Diante da irracionalidade do alastrado sistema de criação das multas, os empresários brasileiros são compelidos a arcar com o custo inerente à frequente contratação de profissional de contabilidade para mitigar a possibilidade de que sejam autuados por recolhimento a menor das exações que lhes são impostas. Se é sobremaneira difícil antever qual é a obrigação principal, é da mesma forma tarefa árdua listar quais são os deveres acessórios. A respeito desse pandemônio, Roque Gadelha de Mello já observava, em 1959, que

A situação fiscal, no Brasil, mais do que parece tornar-se inquietante. Três entidades de direito público em cada unidade federada lançam, simultaneamente, impostos elevados. Além disso, certas autarquias arrecadam ‘taxas’ que são verdadeiros impostos indiretos que vão recair sobre a coletividade. Cada ano que passa, as entidades tributoras majoram os tributos de sua competência ou, apoiadas na doutrina da ‘autonomia’ do Direito Fiscal, estabelecem outros, com a sua denominação de taxas, para dissimulação de sua inconstitucionalidade. E a Administração, alargando o campo de incidência, por via de interpretação extensiva ou analógica, mediante circulares ou portarias, agrava ainda mais a situação do país, cuja população se acha com a sua capacidade contributiva esgotada. Mas até que tenhamos leis que disponham com clareza sobre os diferentes impostos, cabe às autoridades competentes a observância de um critério de estrita legalidade nas decisões que proferirem, notadamente quanto à aplicação das multas fiscais.¹⁸⁰

O conjunto de normas vigentes que estipulam as multas tributárias é deveras vasto e diverso. É acintoso o fato de que existem muitas mais situações que comportam a imposição de multas do que as hipóteses de incidência tributária.¹⁸¹ Por vezes, um mesmo fato é apenado por diversas multas,¹⁸² o que fortalece o argumento de que é necessário sistematizar em um único dispositivo legal as sanções¹⁸³ e, por consequência, centralizar também a fonte legislativa, retroagindo ao arquétipo estabelecido na Constituição de 1934.

¹⁷⁹ Lembrando que as multas não são penais, mas sim administrativas tributárias e, por esse motivo, são de competência de todos os entes públicos listados, em conformidade com a legislação.

¹⁸⁰ MELLO, Roque Gadelha de. **Natureza e Aplicação das Multas Fiscais**. Salvador: Progresso, 1959, p. 7-8.

¹⁸¹ Constatação replicada da obra de DALLA, op. cit., p. 18.

¹⁸² Dalla (op. cit., p. 16) apresenta um exemplo da aberração que é o sistema atual de imposição de multas: “A relação jurídica da diversidade das multas resume-se no seguinte exemplo, tomado entre os diversos oferecidos pelo sistema, mostrando sua irracionalidade: multa de 300% sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais e de suas respectivas multas, caso não pagos os tributos e as contribuições”.

¹⁸³ Dalla (op. cit., p. 34) sugere a edição de um Código Nacional de Multas Tributárias, que deveria ser inserido no ordenamento pátrio mediante a edição de lei complementar, uma vez que elas correspondem às normas gerais

Tendo-se em vista a hercúlea tarefa que é pormenorizar todas as multas em vigor no ano de 2018, adotar-se-á neste trabalho a classificação mais elementar também utilizada pelo Poder Judiciário.

III.1. AS ESPÉCIES DE MULTAS TRIBUTÁRIAS

Toda multa tributária é punitiva e, como esclarecido anteriormente, não tem o escopo de ressarcir o ente que sofreu os prejuízos da ausência do pagamento do tributo esperado.¹⁸⁴ É importante esclarecer que as multas fiscais não se prestam a ressarcir, mas sim punir. Parte da doutrina defende que as multas fiscais podem ser classificadas, também, como executivas, porque visam a

anular os efeitos do ato ilícito, procurando obter, por outros meios, o mesmo resultado ou o resultado mais próximo possível daquele que decorreria da observância espontânea do preceito. Sua finalidade é reparatória, satisfativa. Propõe-se restabelecer e satisfazer, à custa do responsável, o direito subjetivo que o ato ilícito violou.¹⁸⁵

De fato, uma das funções das multas fiscais é garantir que o valor devido pelos contribuintes ingresse aos cofres públicos, ainda que tardiamente. É assegurar que a expectativa financeira do ente público não seja minorada para que não se prejudique a execução das políticas públicas previamente planejadas. A finalidade executiva não se confunde com a função do ressarcimento. Para ressarcir aquele prejudicado pelo inadimplemento é necessário reparar tanto o valor originalmente devido quanto repor financeiramente o afetado pelos problemas causados pela insolvência do contribuinte, fatores econômicos que não são – e não devem ser – contabilizados na mensuração das multas tributárias.

Como é próprio da ciência jurídica – inexata, por essência, e propícia a constante impermanência –, não é propício à durabilidade deste estudo confinar o exame das multas tributárias à catalogação doutrinária, pois provavelmente será modificada em breve. Por esse motivo, opta-se por aderir ao agrupamento utilizado nos julgamentos realizados pela Suprema

de Direito Tributário. Na opinião do autor, esta é uma opção válida para dar concretização ao ordenamento jurídico e segurança aos contribuintes.

¹⁸⁴ Tal percepção decorre do texto do inciso V do artigo 97 do Código Tributário Nacional, no qual se lê:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

V. A cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para infrações nela definidas.

¹⁸⁵ SCHIMID, Alfred Josef. **Sanções Tributárias**. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). *Direito Tributário*, 2ª coletânea. São Paulo: Editora José Bushatsky, 1971, p. 30.

Corte. De forma a descomplexificar o assunto, o ministro Luís Roberto Barroso identifica a existência de três tipos de multa: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. Para o magistrado,

As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício.¹⁸⁶

Embora os esclarecimentos prestados pelo ministro Barroso sejam suficientes, faz-se necessário tecer outros comentários a respeito de cada uma das variedades de multas fiscais.

III.1.1. MULTA MORATÓRIA

As multas moratórias são devidas e calculadas com base no período em que o contribuinte foi inadimplente em relação ao fisco. Essa é a constatação que decorre do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos no prazo previsto 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 [*grifos adicionados*].

Em seu voto, o ministro Barroso esclarece que as multas moratórias possuem como aspecto pedagógico o desestímulo ao atraso e as contrasta com as multas punitivas, que, “por sua vez, revelam um caráter mais gravoso, mostrando-se como verdadeira reprimenda” e, diante dessa distinção, conclui não ser razoável “punir em igual medida o desestímulo e a reprimenda”.¹⁸⁷

A diferenciação entre a característica pedagógica (para desestimular o atraso no pagamento dos tributos) e o atributo punitivo é de grande importância, porque é elemento

¹⁸⁶ Classificação apresentada pelo ministro no julgamento do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 727.872/RS, julgado pela Primeira Turma em 28/04/2015, sob a relatoria do ministro Roberto Barroso, publicado no DJe de 06/05/2015.

¹⁸⁷ Acórdão já citado, proferido no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS.

essencial para a dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco. Como se percebe da lógica apresentada pelo ministro Barroso, a distinção da espécie de multas serve ao propósito de reduzir a indeterminação do conteúdo do não confisco. O Supremo Tribunal Federal convencionou serem confiscatórias as multas punitivas arbitradas acima do montante correspondente a 100% (cem por cento) do imposto devido,¹⁸⁸ enquanto as moratórias são devidas em até 20% do valor da obrigação principal.¹⁸⁹

A sanção moratória é, sem dúvida, uma sanção punitiva. Cogitar que esta seria instrumento de recomposição monetária a reduziria à conformação de correção monetária, o que em hipótese alguma pode ser admitido, pois importa em confusão entre os institutos, a sua aplicação e os seus limites.

Ao considerar que a multa moratória tem o objetivo de “sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias”, a Suprema Corte reforça seu caráter punitivo. A definição de que as multas moratórias impostas em patamar superior aos 20% (vinte por cento) sobre o valor do tributo são confiscatórias é resultado da avaliação de que, para que essa sanção cumpra “sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos”.¹⁹⁰

A evolução legislativa é paralela ao entendimento do Supremo Tribunal Federal. A Lei n° 8.981/1995¹⁹¹ determinava que o contribuinte deveria ser apenado pela multa de mora de 30% sobre o valor do tributo quando este fosse pago a destempo. Posteriormente, a Lei n° 9.430/1996¹⁹² alterou as penalidades previstas para a hipótese, reduzindo a multa de mora ao máximo de 20% (§ 2° do artigo 61), e introduziu a multa de ofício, aplicada em caso de

¹⁸⁸ “2. O valor da obrigação principal funciona como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade das multas punitivas se revela quando arbitradas acima do montante de 100%”, trecho do Acórdão proferido pela Primeira Turma no julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário n° 1.078.750/SE, realizado pelo Plenário Virtual na sessão de 19/10/2018 a 25/10/2018, sob a relatoria do ministro Roberto Barroso.

¹⁸⁹ São os precedentes pertinentes: Recurso Extraordinário n° 582.461/SP, julgado pelo Plenário, sob a relatoria do ministro Gilmar Mendes e publicado no DJe de 18/08/2011.

¹⁹⁰ Trecho extraído do voto condutor proferido pelo ministro Gilmar Mendes no julgamento do Recurso Extraordinário n° 582.461/SP, já citado.

¹⁹¹ Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1° de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

II – multa de mora aplicada da seguinte forma:

c) trinta por cento, quando o pagamento for efetuado a partir do segundo mês subsequente ao do vencimento.

¹⁹² Artigo 61, § 2°.

lançamento tributário no montante de 75% sobre o tributo devido (inciso I do artigo 44), valor este que poderia ser duplicado, caso fosse constatada a ocorrência de dolo, fraude ou sonegação (inciso II do artigo 44), e chegar ao triplo, caso se agregasse ao cenário descrito na autuação a negativa do contribuinte em responder a intimações no procedimento de fiscalização (§ 2º do artigo 44).

Apesar da relevância da diferenciação entre as espécies de multa, percebe-se que a própria Suprema Corte confunde as características da multa pedagógica (moratória) e da punitiva em vários outros julgados, nos quais se reconhece que a multa punitiva também detém especial caráter pedagógico. Ilustrativamente:

1. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a burla à atuação da Administração tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria.

2. A Corte tem firmado entendimento no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade revela-se nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Entendimento que não se aplica às multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%.¹⁹³

Em que pese a existência de pronunciamentos diversos, há de se reconhecer que a multa moratória é, por excelência, punitiva, na medida em que visa a sancionar o contribuinte que deixou de cumprir seus deveres tributários no momento determinado no texto legal.¹⁹⁴ A intempestividade do ato é o objeto da sanção moratória. Se o dever tributário não for cumprido de modo integral ou de modo diverso do que a lei estipula, pode, ainda, ser sancionado pelas outras espécies de multa.

III.1.2. MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA

Se a multa de mora está atrelada ao intervalo em que a obrigação era devida e o seu efetivo cumprimento, as multas de ofício e isolada estão associadas ao próprio ato ou omissão

¹⁹³ Acórdão proferido no julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário nº 928.538/ES, julgado pela Primeira Turma em 30/09/2016, sob a relatoria do ministro Roberto Barroso e publicado no DJe de 21/10/2016.

¹⁹⁴ Essa conceituação se torna ainda mais nítida diante do texto contido na Instrução Normativa SRF nº 1.700/2017, na qual consta: “Art. 58. A falta ou insuficiência de pagamento do IRPJ ou CSLL sujeita a pessoa jurídica aos seguintes acréscimos legais:

I – multa de mora, calculada à taxa de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso, limitada a 20% (vinte por cento), calculada a partir do 1º (primeiro) dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento, até o dia em que ocorrer o pagamento”.

ilícita. Essas sanções estão descritas no texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996¹⁹⁵ nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;
b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

O inciso I do dispositivo transcrito determina que devem ser acoimadas com multa as hipóteses em que a exação não foi paga ou foi paga em valor insuficiente ou, em se tratando das obrigações acessórias, a declaração não foi apresentada ou o formulário foi entregue contendo informações inexatas.

A redação das alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 44 estipula que é devida multa isolada pelo não pagamento – ou pagamento a menor – dos impostos apurados por estimativa em periodicidade mensal.¹⁹⁶

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio da Instrução Normativa nº 1.700, de 14/03/2017, tornou pública a interpretação conferida ao indigitado artigo 44, estabelecendo que a multa isolada é devida no patamar de 50% sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.¹⁹⁷ Após o término do ano-calendário, se constatada a falta de pagamento dos tributos devidos por estimativa ao longo do ano, incidirá multa de ofício no mesmo percentual sobre “o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente”.

¹⁹⁵ Que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta.

¹⁹⁶ Que é a forma de apuração dos Impostos de Renda de Pessoa Física e Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

¹⁹⁷ Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos:

§ 1º. A multa de que trata o *caput* será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

A principal diferença entre as multas de ofício e a isolada foi identificada pelos ministros integrantes da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça¹⁹⁸ como sendo o fato de que as hipóteses que permitem a imposição de uma excluem a possibilidade de penalização pela outra. No entendimento daqueles magistrados, “as chamadas ‘multas isoladas’ apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no *caput*”.

O raciocínio apresentado naquele julgamento esteou-se na compreensão de que não se pode cobrar concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento do tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação da mesma exação em sua forma estimada. Isso ocorre porque aplica-se à seara tributária a compreensão, típica do Direito Penal, de que o princípio da consunção (ou da absorção) impede a penalização das condutas típicas com a existência de um nexo de dependência entre elas, na medida em que a infração mais grave absorve aquela de menor gravidade.

As multas por descumprimento da obrigação acessória que não resultam em inadimplemento da obrigação principal são tipificadas como isoladas, em “razão da inexistência de tributo devido em decorrência da conduta punida”. Essa definição foi patenteada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 640.452/RO,¹⁹⁹ oportunidade em que foi reconhecida a existência de repercussão geral sobre o assunto.²⁰⁰

Portanto, tanto a multa isolada quanto a de ofício são devidas quando for constatado que o contribuinte deixou de cumprir integralmente a obrigação tributária que lhe era devida.

III.1.3. MULTA QUALIFICADA

¹⁹⁸ Em 17/03/2015, data em que foi julgado o Recurso Especial nº 1.496.354/PR, sob a relatoria do ministro Humberto Martins, tendo sido o Acórdão publicado no DJe de 24/03/2015.

¹⁹⁹ Relator ministro Joaquim Barbosa, julgado em 06/10/2011, Acórdão publicado no DJe de 06/12/2011.

²⁰⁰ Esse paradigma foi lavrado sobre recurso extraordinário manejado pelo contribuinte, em que foi alegado que permanece o caráter confiscatório da multa, ainda que reduzida do patamar de 40% para 5% sobre o valor da operação pelo descumprimento da obrigação acessória. O recorrente defendia que a confiscatoriedade decorre a inconstitucionalidade da lei impositiva da multa, tornando aplicável a legislação anterior, que tomava como parâmetro o tributo inadimplido. Sendo inexistente o tributo a pagar, não seria possível apenar o contribuinte com a multa.

A multa qualificada é penalidade que se sobrepõe às multas de ofício ou isoladas e exige da fiscalização a comprovação da prática fraudulenta, do conluio ou da sonegação.²⁰¹ É sanção que, ao contrário das demais descritas neste estudo, requer a comprovação do dolo, sendo indispensável a existência de provas de que o contribuinte agiu com a intenção de ludibriar o fisco.²⁰² Esta condição decorre e é proporcional ao grau de severidade que essa reprimenda representa, sendo geralmente decretada no montante equivalente a 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor do tributo.

Nas circunstâncias em que a administração tributária se depara com as provas necessárias para a qualificação da multa, a sua imposição se faz de ofício (ou seja, sem a provocação das partes). Ressalte-se que é dever do fisco, da mesma forma, descrever o fato infracional e subsumi-lo ao tipo legal previsto, pois a qualificação equivocada do ilícito tem o condão de macular a autuação de forma insanável.

Paulo de Barros Carvalho ilustra situação recorrente, na qual a multa qualificada é decretada de ofício:

É geralmente aplicada no percentual de 150% objetivando com isso intimidar a prática da infração e, por fim, evitar situações dessa gravidade nos casos concretos. Por exemplo, quando dissonantes as informações na DCTF e os livros fiscais, entende-se por demonstrado na situação concreta o intuito de fraudar a Administração Pública, justificando-se a aplicação da multa agravada de 150%. Em termos de linguagem de provas, sendo as informações de valores na DCTF e DIPJ diversos aos dos livros fiscais, dá-se por caracterizada a disposição de ludibriar o

²⁰¹ Lei n° 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Lei n° 4.502/1964:

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

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

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

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

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

²⁰² Essa é a lição apresentada em AMARO, Luciano da Silva. **Infrações Tributárias**. In: *Revista de Direito Tributário*, n° 67, Editora Malheiros, p. 321.

Fisco, de simular uma situação, o que fundamenta a aplicação da multa agravada, neste caso, nos termos do inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.²⁰³

A multa qualificada é, sem dúvida, a pena mais grave a ser imposta contra os contribuintes e requer a comprovação da ocorrência de alguma das situações taxativamente descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

III.1.4. CONCLUSÕES PARCIAIS

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reflete a dificuldade prática em se diferenciar os tipos de multa por sua finalidade punitiva (qualidade de reprimenda) e pedagógica (que gera e desestimula a prática repudiada). A multa de ofício, diante do seu relevante impacto às finanças do contribuinte, pode ser considerada como um fator de desestímulo ao pagamento tardio dos tributos, estimulando-o a regularizar o quanto antes a sua situação, de modo a ser obrigado a pagar, somente, 20% pela mora.²⁰⁴ Por sua vez, a multa moratória é perfeitamente classificável como reprimenda, pois corresponde a 0,33% do valor do tributo por dia de atraso.

As duas multas são punitivas, pois visam a sancionar o contribuinte que violou uma norma tributária. Ao que tudo indica, a diferença mais significativa entre os institutos é o momento de sua exigência: a de mora é devida caso o pagamento seja realizado antes do procedimento de fiscalização. Após realizado o primeiro ato que dá início à inspeção, a multa é aplicada pelo lançamento, sendo denominada *multa de ofício*.

Pedagogicamente, Derzi apresenta os argumentos que remetem à conclusão de que não há justificativa para o fato de que a multa de ofício é três vezes superior à multa moratória:

O contribuinte que não pratica atos com dolo, fraude ou simulação, mas apenas adota determinada interpretação da legislação tributária ou qualificação jurídica dos fatos que o leva a pagar o tributo em desacordo com a posição, posteriormente adotada pela Fazenda Pública no ato de lançamento, não realiza conduta mais grave e reprovável que aquele que deliberadamente paga em atraso o tributo que entende ser devido. Aquele contribuinte tem inclusive o direito fundamental de tentar fazer valer a sua interpretação em processo administrativo ou judicial de impugnação do lançamento.

Além disso, esse mesmo contribuinte que, sem dolo, fraude ou simulação, encontra-se em divergência interpretativa para com a Fazenda Pública não parece cometer

²⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 894-895.

²⁰⁴ Essa redução é possível caso o contribuinte faltoso pague o tributo devido em momento que precede o início do procedimento de fiscalização.

ilícito mais grave que aquele que, sem razões para impugnar o tributo por ele devido, simplesmente o declara sem pagamento, constituindo o crédito tributário, nos termos da Súmula 436/STJ, hipótese na qual se sujeitará apenas à multa de mora.

Em situações que não envolvam dolo, fraude ou simulação, o ilícito punido com as multas de mora e de ofício são equivalentes. Se é confiscatória a multa que pune o inadimplemento da obrigação de pagar o tributo em patamar superior a 20%, a mesma conclusão deve ser estendida à multa de ofício de 75%.²⁰⁵

Coimbra Silva assegura que as sanções tributárias não delituosas (multa moratória e de ofício) compartilham a finalidade de reprimir o ilícito fiscal e o seu pressuposto “não é eventual dano sofrido pelo erário em decorrência da impontualidade ou inadimplência, mas sim o ato lícito consistente no não pagamento integral e tempestivo de qualquer obrigação tributária”.²⁰⁶

O raciocínio partilhado entre Derzi e Coimbra Silva induz a uma reflexão a respeito da relevância da categorização das multas em moratória e de ofício, pois a realidade é muito mais rica do que a singela categorização das penas. Sendo todas as sanções decorrentes da prática de um ato de desobediência aos comandos determinados na legislação, não há de se admitir que sejam conferidos parâmetros distintos e genéricos que importem em aumento ou diminuição da pena. Tratando-se de penas, o critério justo para a sua quantificação é a reprovabilidade da conduta, auferida pelos elementos fáticos de cada caso concreto. E o resultado dessa apuração deve, necessariamente, ser precedido por procedimento próprio previsto em lei.

III.2. PROCEDIMENTOS DE IMPOSIÇÃO E COBRANÇA DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Todas as ações promovidas pelo Estado que promovam a diminuição do patrimônio do contribuinte devem seguir os padrões e a praxe determinada em normas específicas. A cobrança dos tributos e a consequente imposição de multas têm início no lançamento, que é o embrião do processo administrativo.

O lançamento, de acordo com Navarro Coêlho, é a forma por meio da qual o fisco exige o crédito devido pelas situações do cotidiano previstas em lei. É pelo lançamento que a administração tributária aplica a lei e não a cria: “não é lei, não podendo, pois, criar o crédito

²⁰⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. **Multas Tributárias e a Vedação de Confisco nos Recentes Julgamentos do STF**.

²⁰⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 124.

a ser pago pelos sujeitos passivos da obrigação tributária”.²⁰⁷ Assim, o lançamento deve fazer menção expressa ao dispositivo legal do qual decorre o crédito tributário. É imperativo que o agente fiscal, ao constituir o crédito via lançamento, conforme o fato típico à norma pertinente e registre os detalhes desta relação no ato administrativo do lançamento.

Certeiramente, Navarro Coêlho distingue as hipóteses dos tributos que exigem lançamento direto do fisco daqueles que demandam declaração do contribuinte. Para os que não requerem manifestação do devedor, não é necessário o lançamento prévio, pois “a própria lei torna obrigatório o recolhimento; o contribuinte paga sem que haja a mínima interferência do Estado-Administração”.²⁰⁸

Sabe-se que existem diversas formas de lançamento previstos no Código Tributário Nacional: de ofício pela autoridade administrativa (artigo 149), por declaração (ou autolancamento, artigo 147), por arbitramento (artigo 148) e por homologação (artigo 150). Contudo, adentrar às minúcias de cada espécie seria incorrer em tergiversação do objeto deste estudo, motivo pelo qual não serão analisados os tipos, mas sim a configuração do ato administrativo.

A irrelevância do lançamento para a cobrança dos impostos diretos (situações também conhecidas como lançamentos *ex officio*) não impede que a administração tributária pratique o ato quando o contribuinte deixar de honrar o seu compromisso fiscal. Diante dessas ponderações, torna-se incontestado que o lançamento não institui o crédito, mas apenas confere exigibilidade ao crédito – quando isso for necessário –, ao individualizar o comando impessoal da norma. É mediante a lavratura do lançamento que o fisco confere materialidade ao crédito, atribuindo-lhe certeza, liquidez e exigibilidade.

O lançamento – como em qualquer outro tipo de ato administrativo – está sujeito ao controle de legalidade, responsabilidade, competência e revisibilidade e deve contar com a devida motivação, respeitar a forma adequada e intentar finalidade legítima. Machado Segundo²⁰⁹ alerta que os passos que a autoridade administrativa deve percorrer para lançar o

²⁰⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 748.

²⁰⁸ *Ibid.*, p. 751.

²⁰⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2006, p. 29-30, *in verbis*: “Há uma série de atos por intermédio dos quais a autoridade competente verifica a ocorrência do fato gerador do tributo, determina-lhe o montante, define o sujeito passivo e, se for o caso, aplica uma penalidade. Ao

crédito (que perpassa calcular o montante devido, indicar o sujeito passivo e, se for o caso, aplicar a penalidade) não são resguardados pelos princípios constitucionais processuais, por se tratar de procedimento administrativo preparatório do lançamento.

A autoridade fiscal, com fundamento no art. 161²¹⁰ do Código Tributário Nacional, ao constituir o crédito tributário, por meio do lançamento (art. 142²¹¹ do Código), já promove a aplicação da penalidade cabível. Assim, ocorrem concomitantemente a constituição do crédito e a da multa.

Constituído o crédito tributário, este passa a ser exigível (tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária).

Tanto o ato de lançamento do tributo quanto o da imposição de penalidade não são discricionários, mas estritamente vinculados às leis. O sistema vigente confere a possibilidade de que a própria administração reveja seus atos ainda que sem a provocação do contribuinte (o que corresponde à revisão *ex officio*) ou a correção pode ser originada por demanda apresentada pelo contribuinte. Vale destacar que o artigo 141 do Código Tributário confirma que o ato administrativo do lançamento é vinculado e obrigatório, o que não permite aos agentes da administração fiscal discricionariedade para realizá-lo ou alterá-lo, senão nos casos previstos no próprio código (situações elencadas no artigo 149).²¹²

cabo dessa série de atos, a autoridade pratica o ato de lançamento, constituindo o crédito tributário (CTN, art. 142). Trata-se, sem dúvida, de um processo em sentido amplo, série de atos desencadeados que culminam em um resultado final, mas que não gira ainda em torno da resolução do conflito, nem conta com a necessária participação e influência dos sujeitos interessados na formação do resultado final, não se submetendo, portanto, a muitos dos princípios constitucionais processuais. Assim, [...] denominamos essa fase de procedimento administrativo preparatório de lançamento, no qual é exercida atividade tipicamente administrativa, ou executiva, sem nenhuma feição ou caráter jurisdicional ou judicante”.

²¹⁰ Art. 161. O crédito tributário 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.

²¹¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

²¹² Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim determine;

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;

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

O processo de revisão deve ser feito, num primeiro momento, perante a própria autoridade administrativa (permitindo o reconhecimento de eventuais falhas), porém sempre atentando-se para as normas procedimentais expressas nas normas, que garantem a submissão do questionamento a pelo menos duas instâncias, assegurado o direito de defesa do contribuinte em todas as etapas do processo.

Caso a administração tributária não reexamine o lançamento ou se na hipótese em que, uma vez revisto, não resultar nos efeitos esperados pelo contribuinte, pode o devedor recorrer administrativamente contra a exigência fiscal, o que ensejará a remessa da autuação para a instância competente para julgar as suas alegações de defesa. Quando o contribuinte queda-se inerte defronte a exigência que lhe foi imposta, o crédito será encaminhado para a inscrição em dívida ativa, a fim de viabilizar o ajuizamento da execução fiscal.²¹³

A unificação do procedimento administrativo no qual o tributo é exigido e a multa é imposta é resultado das etapas de constituição e de discussão administrativa e do posterior encaminhamento, para a inscrição em dívida ativa, do débito exigido, findando com o ajuizamento da execução fiscal.

Em um segundo momento, o questionamento sobre a legalidade da cobrança tributária pode ser feito perante o Poder Judiciário, mediante o ajuizamento de ações que tenham o escopo de desconstituir total ou parcialmente o ato administrativo. A provocação endereçada aos órgãos judicantes pode conter alegações quanto à forma do ato administrativo e/ou quanto ao mérito nele contido.²¹⁴

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, 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, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

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.

²¹³ Nos termos do art. 2º da Lei de Execução Fiscal nº 6.830/1980, o legislador, ao fixar o conceito de Dívida Ativa da Fazenda Pública, não faz distinção entre os débitos não tributários e multa, de modo que é correto concluir que inexistente distinção entre os créditos públicos, no que concerne ao rito de cobrança judicial.

²¹⁴ Essa é a interpretação que se dá à redação do inciso III do artigo 151 do CTN: “Art. 151. Suspendem-se a exigibilidade do crédito tributário: III – as reclamações e os recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”.

Ressalte-se, contudo, que, uma vez questionada a exigência – seja na esfera administrativa ou judicial –, não é possível exigir a quantia registrada no auto de infração até a decisão definitiva acerca do recurso.

III.2.1. EXIGIBILIDADE DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar recurso especial²¹⁵ que questiona se o pagamento da penalidade pecuniária elide a tipificação do delito previsto no artigo 1º, inciso V e parágrafo único, da Lei nº 8.137/1990, registrou que a obrigação tributária principal compreende o tributo e os eventuais acréscimos legais, entre os quais a multa decorrente do inadimplemento da prestação tributária. As obrigações tributárias, por sua vez, são as obrigações de fazer ou não fazer previstas na lei, existentes independentemente de uma prestação tributária. Essa conclusão foi arrimada na interpretação conferida ao parágrafo 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, segundo o qual somente os valores devidos em razão de eventuais sanções decorrentes do inadimplemento dessa obrigação tributária acessória devem ser exigidos, ainda que isoladamente, como se constituíssem obrigação principal. Assim, a penalidade pecuniária imposta ao contribuinte que deixou de atender à requisição de autoridade fiscal constitui obrigação tributária principal, mas não configura tributo.

Portanto, para fins de exigibilidade, o montante devido pelas multas tributárias se conforma ao perfil de débito principal sem que lhe confira a natureza própria dos tributos. Integra a espécie de crédito tributário e se submete aos mesmos procedimentos para a sua cobrança, que tem início na feitura do lançamento fiscal. Os valores devidos pelas multas também são gravados pelas mesmas garantias que são conferidas aos tributos.²¹⁶

Sacha Calmon, ao abordar a estruturação do conteúdo do Código Tributário Nacional, afirma que as disposições acerca do lançamento foram redigidas sob grande influência da teoria procedimentalista, “que finca pé na tese da ‘função administrativa’ como fonte do

²¹⁵ Recurso Especial nº 1.630.109/RJ, julgado pela Sexta Turma em 14/02/2017, sob a relatoria da ministra Maria Thereza de Assis Moura e publicado no DJe de 22/02/2017.

²¹⁶ Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram. Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.

crédito tributário, privilegiando o Estado”.²¹⁷ E confirma a noção de que o lançamento é a aplicação da norma tributária à situação individual do contribuinte. São os esclarecimentos que o professor apresenta sobre o assunto:

O ato administrativo do lançamento resume-se a individualizar a norma da tributação. O Poder Executivo, cuja função é aplicar de ofício a lei (norma, dizemos nós) ao caso concreto, ao produzir o lançamento está aplicando a norma de tributação às situações individuais. Noutra giro, está subsumindo a vida à norma.²¹⁸

Após a feitura do ato administrativo de lançamento, o contribuinte deve ser notificado para pagar o montante do crédito tributário apurado ou, se o considerar indevido e quiser oferecer impugnação, pode dar início a um processo administrativo, o qual deverá resguardar os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. É por intermédio do processo administrativo que se possibilita ao contribuinte expor com precisão os seus argumentos de defesa, ao passo que se permite que a administração tributária realize julgamento técnico e imparcial.

Durante o processamento do recurso na seara administrativa, é feito o controle da legalidade do lançamento. Machado Segundo registra que essa fase não configura atividade “tipicamente executiva, ou de administração, mas sim de atividade de feições jurisdicionais exercidas pelo Poder Executivo de modo *atípico*”.²¹⁹

Pelas razões já abordadas, é livre de dúvida que a consumação dos crimes e das infrações contra a ordem tributária só pode ser afirmada depois de esgotadas todas as instâncias administrativas de que dispõe o sujeito passivo para discutir a exação. Isto porque o lançamento tributário pode perfeitamente ser desconstituído, hipótese em que desapareceria o núcleo do tipo penal, qual seja: a supressão ou redução ilegal do tributo.

Para a confirmação da prática do crime fiscal, a Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 83, exige o exaurimento da via administrativa. Esse dispositivo trata da representação fiscal relacionada aos crimes contra a ordem tributária. A manifestação do Supremo Tribunal Federal no julgamento do *Habeas Corpus* nº 81.611, em 2003, é harmoniosa com a interpretação do citado dispositivo e sufragou o entendimento segundo o qual, nos crimes

²¹⁷ COELHO, 2006, op. cit., p. 413.

²¹⁸ COELHO, 2006, op. cit., p. 429.

²¹⁹ MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 30.

contra a ordem tributária, falta justa causa para a instauração de ação penal enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento do crédito tributário.

Após diversas manifestações do Supremo Tribunal Federal em favor do trancamento da ação penal se for pendente o processo administrativo fiscal, foi editada a Súmula Vinculante nº 24, que tem o seguinte teor: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, inciso I a IV, da Lei nº 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

III.2.1.1. DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A finalidade precípua das sanções tributárias é evitar condutas que levem ao não pagamento do tributo ou que dificultem a ação fiscalizadora. Com base nessa perspectiva, é desejável que o contribuinte-infrator, espontaneamente, cumpra a sua obrigação. Decorre daí a criação do instituto da denúncia espontânea, objeto do art. 138 do Código Tributário Nacional, no qual está registrado que

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

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

A situação fática descrita no dispositivo transcrito que acarreta a autodenúncia do contribuinte perante a administração tributária não pode importar a imposição de multa pela obrigação principal. Na obrigação instrumental objeto de denúncia espontânea, elide-se a exigência de multas quando o infrator comunicar, a destempo, a infração acessória ocorrida com o pagamento do tributo, se houver.

Nos precedentes daquela Corte, assentou-se a compreensão de que a denúncia espontânea está caracterizada quando, por exemplo, o contribuinte apresenta declaração do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retificando-a antes de qualquer procedimento da administração tributária, noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

Pelo contrário, não se caracteriza a denúncia espontânea com a consequente exclusão da multa moratória nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do fisco.²²⁰ Esse entendimento se coaduna com o enunciado n° 360 da Súmula/STJ.²²¹

O entendimento pacificado do Tribunal Superior encontra origem na fundamentação apresentada pelo ministro Castro Meira, para quem “a declaração do contribuinte elide a necessidade de constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte”.²²²

Configurada a denúncia espontânea, é certo que as penalidades pecuniárias são canceladas, ou seja, “as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte”.²²³

III.2.1.2. HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como já esclarecido, o valor devido pelas multas integra o crédito tributário, que pode ser ou não prescindido do lançamento, título que pode vir a ser suspenso, situação que demanda a Fazenda Pública a se abster de formalizá-lo ou mesmo de cobrá-lo. As hipóteses em que a exigibilidade do crédito é suspensa estão elencadas no artigo 151 do Código Tributário Nacional.²²⁴ Conforme a redação do dispositivo,

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
I – a moratória;
II – o depósito de seu montante integral;

²²⁰ Lógica descrita no voto condutor do acórdão proferido no julgamento dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial n° 1.360.365/SC, julgado pela Segunda Turma em 06/08/2013, sob a relatoria do ministro Humberto Martins e publicado no DJe de 14/08/2013.

²²¹ “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

²²² Trecho extraído do voto proferido pelo ministro Castro Meira, relator do Recurso Especial n° 850.423/SP, julgado pela Primeira Turma em 28/11/2007 e publicado no DJ de 07/02/2008.

²²³ Segmento inserido no acórdão submetido a regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ n° 08/2008, exarado no julgamento do Recurso Especial n° 1.149.022/SP pela Primeira Seção em 09/06/2010, sob a relatoria do ministro Luiz Fux, publicado no DJe de 24/06/2010.

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;
V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ações judiciais;
VI – o parcelamento.
Parágrafo único – O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Os incisos IV e V foram inseridos no ordenamento pátrio somente em 2001, com a edição da Lei Complementar nº 104, resultado direto de diversos reclamos apresentados pelas entidades que representam os interesses dos contribuintes. Entretanto, a salutar medida recebeu críticas de alguns juristas que entendem que o parcelamento é uma forma de moratória e, portanto, teria o legislador incorrido em excesso na redação do artigo.

Para uma parcela de estudiosos,²²⁵ o fato de que a moratória e o parcelamento foram tratados separadamente no citado artigo e no artigo 155²²⁶ atesta serem eles institutos distintos. Essa perspectiva ganha contornos mais robustos se os artigos 155, 155-A, 152 e 151 do código forem interpretados conjuntamente.

O parcelamento, via de regra, não exclui a incidência dos juros e das multas mormente no parcelamento ordinário. Tal exclusão é recorrente nos parcelamentos extraordinários em que são excluídos, total ou parcialmente, os consectários legais e as multas. A manutenção das multas na forma ordinária da suspensão afasta a conjectura de que o contribuinte, ao solicitar

²²⁵ Aqui citamos o professor Arlindo Felipe da Cunha como representante dessa ala, diante das afirmações presentes no artigo **Parcelamento no Direito Tributário**, publicado no portal eletrônico Migalhas em 07/07/2017. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI260076,11049-Parcelamento+no+Direito+Tributario>>. Acesso em: 21 dez. 2018.

²²⁶ Art. 155. A concessão de moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido dos juros de mora:

I – com a imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II – sem imposição de penalidades, nos demais casos.

Parágrafo único – No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

Art. 155- A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência dos juros e das multas.

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta lei, relativas à moratória.

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

§ 4º A inexistência de lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação de leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.

espontaneamente a inclusão de seus débitos no parcelamento ordinário, estaria acobertado pela denúncia espontânea. Isso porque o pagamento de uma parcela do crédito tributário não presume a quitação das anteriores.²²⁷

Para a outra ramificação da doutrina, o parcelamento é uma forma de moratória “talvez a mais importante, daí o relevo que o legislador quis dar ao termo”.²²⁸ Trata-se de uma espécie de moratória fatiada mensalmente ou anualmente. Quando o Estado-arrecadador agracia o contribuinte-devedor com a moratória, ele está, na verdade, concedendo tempo e modo para o pagamento do débito, diferentemente do pagamento único em determinado dia. A moratória – bem como o parcelamento – ocorre pelo “mútuo consentimento, acordo entre o sujeito passivo, por força de sua vontade, e o sujeito ativo, com a permissão da lei, sobre o parcelamento ou adiamento do pagamento”.²²⁹ Durante o prazo em que o acordo viger, está a Fazenda Pública impedida de exigir a totalidade do crédito.

A diferença mais significativa entre os institutos da moratória e do parcelamento é que a primeira geralmente é concedida coletivamente, enquanto o parcelamento é concedido de forma individual. A forma coletiva de suspensão “visa compensar setor econômico ou região assolados por fatores negativos que lhes diminuem a capacidade de pagar. Às vezes, as Fazendas a oferecem para estimular o pagamento, forrando o Tesouro, baldo de recursos”.²³⁰

Outra diferença importante é que a moratória, em regra, só é possível para os créditos já definitivamente constituídos ou cujo lançamento já tenha sido feito, conforme determina o artigo 154 do Código.

O depósito integral do crédito previsto no inciso II do dispositivo pode ser administrativo ou judicial. O primeiro sempre será voluntário, já o segundo pode ser em decorrência de determinação judicial, proferida com base no poder geral de cautela. O depósito administrativo não pode ser exigido pelo Estado-arrecadador, já que as decisões proferidas nessa instância não são definitivas. De qualquer sorte, feito o depósito integral –

²²⁷ Não se aplica no âmbito tributário a presunção, prevista no artigo 322 do Código Civil, que nos pagamentos efetuados em quotas periódicas, até prova em sentido contrário, à quitação da última quota presume estarem solvidas as anteriores.

²²⁸ Encabeça a lista de doutrinadores que defendem que o parcelamento é uma forma de moratória o professor Sacha Calmon Navarro Coelho (2006), op. cit., p. 779-782.

²²⁹ Ibid., p. 781-782.

²³⁰ Ibid., p. 782.

seja administrativo ou judicial –, as multas e os juros ficam excluídos (se for inexistente o ato de lançamento) ou incluídos (se o ato administrativo já tiver sido lavrado).

O crédito também fica suspenso enquanto perdurar a eficácia de decisão liminar proferida pelo Poder Judiciário, ficando as autoridades tributárias impedidas de “exigir o crédito já constituído ou de exigir pagamentos ancorados na lei ou no ato normativo guerreado no *writ*, individual ou coletivo (tributos sujeitos a homologação, via de regra)”.²³¹

A mesma situação deve ser atribuída aos créditos que são devolvidos à administração tributária para que promova o exame referente ao autocontrole da legalidade de seus atos. “Uma vez realizado o lançamento ou provocada a Administração, por iniciativa dos contribuintes ou mesmo *ex officio*, abre-se a instância da revisão, formando-se o procedimento administrativo tributário, que será regido nos termos da lei”.²³² Enquanto durar o processo, até que seja proferida decisão última e final, o contribuinte estará assegurado de que o crédito em questão estará suspenso.

A suspensão da exigibilidade prevista em lei não tem o condão de modificar ou anistiar os créditos tributários. Como bem ponderado por Navarro Coêlho, se durante a suspensão o crédito for mitigado por decisão administrativa ou judicial, poderá ser extinto por esses motivos, mas não pela suspensão em si. Da mesma forma, a suspensão do crédito não acarreta em diminuição ou anistia das multas nele inseridas. Vale destacar que, mesmo tendo a sua exigibilidade suspensa, os créditos podem vir a ser maculados pela prescrição do direito/dever da Administração de exigir o seu pagamento. Cada hipótese de suspensão está vinculada a uma forma de cálculo do prazo prescricional, o que é indiferente para o estudo proposto.

III.2.2. CONSEQUÊNCIAS DO NÃO PAGAMENTO DAS MULTAS

Formalizado o crédito tributário (montante correspondente ao valor do tributo acrescido de multas), discutido ou não na esfera administrativa, este se torna exigível,²³³

²³¹ COÊLHO (2006), op. cit., p. 787.

²³² Ibid., p. 788.

²³³ Coêlho (2006) alerta que “inexiste lançamento inicial ou final. Tampouco existe lançamento provisório e definitivo. O lançamento é ato jurídico simples que pode ser confirmado ou reformado, no todo ou em parte, pela própria Administração. Não é o *procedimento* que produz o lançamento. Este é o objeto do processo revisional de autocontrole que colima examinar sua legalidade e exatidão. O processo administrativo tributário é o processo revisional do lançamento”. Ibid., p. 789.

sendo a próxima etapa a intimação do contribuinte para efetuar o seu pagamento. Transcorrido o prazo previsto no ato da intimação sem o adimplemento da dívida, o crédito tributário é inscrito em dívida ativa e passa a constituir dívida ativa tributária, capaz de ensejar a ação de execução fiscal, pois esta certidão é título executivo extrajudicial, de acordo com o inciso IX do artigo 784 da Lei nº 13.105/2015.

A dívida ativa da Fazenda Pública, por força de dispositivo legal, compreende os débitos tributários e não tributários e “abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato”.²³⁴ Especificamente, o Código Tributário Nacional apresenta, em seu artigo 201, uma conceituação um pouco diversa daquela encartada na Lei nº 6.830/1980, ao definir a dívida ativa tributária como aquela

proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.
Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

A expressão *crédito dessa natureza* abarca o valor do tributo acrescido dos consectários legais, que são os juros, a correção monetária e o valor das multas, igualmente corrigíveis. O parágrafo único transcrito assegura que os juros, que fluem de acordo com o tempo, podem ser acrescidos à hora da propositura da ação de execução, sem que constem expressamente no título e sem que afetem a sua liquidez.

A Lei nº 9.430/1996 expressamente registra, em seu artigo 43, que sobre as multas de ofício não pagas em seu vencimento devem incidir juros de mora, calculados à taxa a que se refere o parágrafo 3º do artigo 5º. Esse dispositivo permite a lavratura do auto de infração sem tributo (diante da constatação do descumprimento de obrigação acessória).

As decisões judiciais mais recentes preservam o entendimento sedimentado na súmula do extinto Tribunal Federal de Recursos, que encartou, no verbete nº 45, que “as multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária”. O índice atualmente reconhecido como instrumento válido para quantificar esse acréscimo é a taxa Selic, diante de sua natureza híbrida de taxa de juros reais e correção monetária.

²³⁴ Redação do § 2º do artigo 2º da Lei nº 6.830/1980.

Modernamente, assentou-se que são cumuláveis os encargos da dívida relativos aos juros de mora, à multa e à correção monetária.

A certidão de dívida ativa é, diante das considerações apresentadas nos dispositivos normativos, título abstrato que assinala o crédito tributário com grau de máxima importância e, por esse motivo, enseja a imediata constrição de bens do devedor (contribuinte ou responsável) em prol da Fazenda Pública, gozando de presunção *iuris tantum* de certeza, liquidez e exigibilidade. Essa presunção corresponde à inversão do ônus da prova, uma vez que, inscrito em dívida ativa e sendo o crédito encartado na certidão correspondente, compete ao devedor a prova inequívoca de que o título não é líquido e não é certo. O seu propósito é coagir o contribuinte a arcar com o crédito devido e, no caso de atraso do pagamento da própria multa, deverá sofrer restrições econômicas a título de punição.

A inscrição em dívida ativa é a etapa que precede a efetiva cobrança judicial do crédito, via execução judicial. A eventual apresentação de pedido administrativo pelo contribuinte para cancelar a inscrição do débito não suspende a exigibilidade do valor, não impedindo o prosseguimento da execução fiscal. Essa é a interpretação conferida ao inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça,²³⁵ que considerou se tratar de mero exercício do direito de petição, que não tem o condão de desfazer o ato administrativo porque não reabre a seara própria da discussão administrativa.

A Lei de Execuções Fiscais dispõe que, não ocorrendo o pagamento do crédito, nem a oferta da garantia à execução, os bens do contribuinte poderão ser penhorados, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis. Por sua vez, o Código Tributário determina que, na hipótese de que o contribuinte tenha sido citado para pagar o valor devido e não tenha apresentado bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, inclusive a penhora eletrônica dos valores eventualmente localizados em contas bancárias.²³⁶

²³⁵ No julgamento do Recurso Especial nº 1.389.892/SP, realizado em 27/08/2013, sob a relatoria do ministro Herman Benjamin.

²³⁶ Artigo 185-A do Código Tributário Nacional.

O processo de execução reabre a possibilidade de questionamentos pelo contribuinte mediante a apresentação dos embargos descritos no artigo 16 da Lei nº 6.830/1980. Porém, o acolhimento deste recurso é condicionado à oferta de garantia à execução (§ 1º do artigo 16).

III.3. DIREITO DE PETIÇÃO E A POSSIBILIDADE DE IMPUGNAR ADMINISTRATIVAMENTE OS LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS

O não pagamento das multas tributárias acarreta a agravação de sanções já previstas, uma vez que, sobre o montante inicialmente cobrado do contribuinte, irão incidir os consectários legais. No entanto, o contribuinte que não reconhecer como devida a aplicação da pena pode se valer do direito constitucional de petição para dela recorrer. Dentro da organização da Administração Tributária Federal (que é pertinente para os objetivos deste estudo), encontram-se os órgãos que compõem o contencioso administrativo, seara própria para se discutirem as medidas adotadas pelo fisco e se apresentar competente defesa técnica.

O Processo Administrativo Fiscal²³⁷ é o mecanismo de revisão desencadeado pelos contribuintes quando este se insurge contra as pretensões tributárias e punitivas do Estado arrecadador. Essa é uma das facetas do princípio da legalidade, que demanda que a Administração promova o controle de legalidade dos seus próprios atos.

É por intermédio da impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte que se instaura a etapa litigiosa da formalização da obrigação tributária no âmbito administrativo, sendo os possíveis resultados desse encaminhamento a formalização definitiva do crédito tributário ou o seu cancelamento. O processo administrativo assegura aos contribuintes as mesmas garantias inerentes ao processo judicial: direito ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório, bem como a preservação da segurança jurídica (que pode ser retratada como o direito do contribuinte de não ser surpreendido por decisão sem precedentes). Em última análise, a seara administrativa tem por escopo garantir que o contribuinte só terá seu patrimônio afetado pelos atos fiscais após a sua revisão, o que imprime à exigência a legalidade constitucionalmente assegurada.

²³⁷ A doutrina diferencia o procedimento administrativo tributário – que é o “procedimento tributário que compreende a ação de fiscalização, desde o seu início, até a lavratura do lançamento fiscal”, que não envolve litígio, mas o dever do Estado arrecadador em promover o recolhimento dos tributos – do processo administrativo tributário, que se “instala no momento da interposição da impugnação do lançamento tributário pelo sujeito passivo”. In: NEDER, Marcus Vinícius; LOPES, Maria Tereza Martinez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.

O âmbito do contencioso administrativo é marcado pela informalidade, em favor da produção de provas. Essa característica é o contraponto à prerrogativa de presunção de legitimidade, que favorece os atos administrativos (ainda que não seja uma prerrogativa absoluta). A informalidade garante aos contribuintes a segurança de que, na oportunidade em que suas impugnações forem julgadas, as autoridades administrativas deverão considerar todas as provas e os fatos sobre os quais tenham conhecimento.²³⁸

O contencioso administrativo federal é regido pelo Decreto nº 70.235/1972²³⁹ e nesta norma estão descritas as regras para a determinação e a exigência dos créditos tributários da União, delineando os trâmites de todas as fases processuais administrativas, desde a apresentação da impugnação às Delegacias da Receita Federal do Brasil, até os recursos cabíveis contra as decisões tomadas nessas repartições. Em obediência ao artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, a jurisdição do processo administrativo fiscal é composta por duas etapas, conferindo aos contribuintes amplo espaço para o contraditório e a ampla defesa.

A primeira etapa da jurisdição administrativa se perfaz nas Delegacias Regionais de Julgamento ou nas Delegacias da Receita Federal. Lá são julgadas as impugnações²⁴⁰ e as manifestações de inconformidade.²⁴¹ Os recursos voluntários e de ofício são dirigidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que é um tribunal administrativo. A estrutura do CARF contém a Câmara Superior de Recursos Fiscais, que é competente para apreciar os recursos especiais, instrumentos próprios para uniformizar o entendimento dos colegiados do Conselho.

IV. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

IV.1 BREVE HISTÓRICO

²³⁸ Sabe-se, contudo, que o artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação que lhe foi conferida pela Lei nº 9.532/1997, delimita o prazo de apresentação de provas pelo contribuinte até o julgamento em primeira instância, ante a superveniente preclusão. Essa regra é mitigada somente se a documentação deixou de ser apresentada em tempo hábil em decorrência de força maior ou porque deriva de fatos ou argumentos posteriores.

²³⁹ Lei que foi alterada ao longo dos anos pelas Leis nº 8.748/1993, nº 9.532/1997, nº 9.784/1999 e nº 11.196/2005.

²⁴⁰ Interpostas contra auto de infração ou notificação de lançamento.

²⁴¹ Instrumento próprio para contestar os despachos decisórios emanados das delegacias da receita federal ou das inspetorias da receita federal que denega pedido de compensação, restituição ou ressarcimento de crédito tributário ou que não reconhece direito à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos e contribuições.

A história do Conselho remonta a 1924, ano no qual o presidente Arthur Bernardes criou o Conselho de Contribuintes para julgar os recursos relacionados ao Imposto de Renda.²⁴² Em 1927, com a edição do Decreto nº 5.157, de 12 de janeiro daquele ano, foi criado outro conselho, este incumbido da missão de julgar recursos sobre outros tributos federais, notadamente o então existente Imposto sobre o Consumo. Essa foi a primeira formatação paritária de julgadores da história do tribunal administrativo, sendo composto por funcionários da administração pública e por contribuintes nomeados pelo governo.

Em 1931, foi criado o Conselho de Contribuintes na Capital, competente para julgar os recursos anteriormente subordinados à apreciação do ministro da Fazenda. Esse ato também inovou, ao definir um órgão para julgamento em última instância dos recursos administrativos. Contudo, ressaltou-se que a Fazenda Pública poderia interpor recurso suspensivo perante o ministro da Fazenda nos casos em que “a decisão fosse manifestamente contrária à lei ou à prova constante do processo e quando a decisão não houvesse obtido votação unânime”.²⁴³

Os dois conselhos foram extintos em 1934, com a edição do Decreto nº 24.036, de 26 de março, sendo recriadas e partilhadas suas competências entre o Primeiro Conselho de Contribuintes (competente para apreciar as questões a respeito do Imposto de Renda e do Imposto do Selo e Vendas Mercantis), o Segundo Conselho (responsável pela apreciação dos recursos sobre o Imposto de Consumo, a Taxa de Viação e os demais tributos não afetados pela subordinação temática ao Primeiro Conselho) e o Conselho Superior de Tarifa (competente para dirimir as controvérsias sobre as classificações de mercadorias).

²⁴² A criação do Tribunal Administrativo se deu com a publicação do Decreto nº 16.580, de 4/9/1924. O conselho foi formado pela reunião de cinco julgadores, escolhidos entre os contribuintes do comércio, da indústria, profissões liberais e funcionários públicos, todos de reconhecida idoneidade e nomeados pelo ministro da Fazenda.

²⁴³ Informação obtida na página eletrônica oficial do CARF, na aba “Institucional” – “Histórico dos Conselhos”. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf>>. Acesso em: 21 dez. 2018.

A criação do Terceiro Conselho aconteceu somente em 1964,²⁴⁴ quando foi desmembrada a 2ª Câmara do 2º Conselho e foram distribuídas as matérias afetas àquele colegiado.

Os Conselhos de Contribuintes foram subordinados à Receita Federal do Brasil em 1968 e, quatro anos após, foi publicado o Decreto nº 70.235, que até hoje rege o Processo Administrativo Fiscal Federal, sendo que esse normativo estabelecia a possibilidade de recurso especial dirigido ao ministro da Fazenda contra as decisões dos conselhos. Em 1979, foi criada a Câmara Superior de Recursos Fiscais, mediante a publicação do Decreto nº 83.304, competente para julgar os recursos até então dirigidos ao ministro da Fazenda dentro do âmbito dos Conselhos.

A Lei nº 11.941/2009²⁴⁵ reestruturou o Tribunal Administrativo, o qual passou a ser designado como Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, dividido em três seções: a Primeira, competente para julgar as matérias relacionadas ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, às contribuições dos optantes pelo Simples Nacional e a eventual matéria residual; a Segunda Seção, afeta ao julgamento a respeito do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, do Imposto Territorial Rural e das contribuições previdenciárias; e a Terceira Seção, responsável por dirimir as contendas a respeito do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, do PIS/Pasep, da Cofins, do Finsocial, do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto sobre Operações Financeiras. Manteve-se a Câmara Superior de Recursos Fiscais, competente para julgar os recursos especiais dos contribuintes e da Fazenda Nacional, a fim de sanar divergências entre julgados.

IV.2. ATRIBUIÇÕES DO CONSELHO E BENEFÍCIOS AOS CONTRIBUINTES

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é órgão colegiado, paritário, que tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial que versem sobre a aplicação da legislação referente

²⁴⁴ Mediante o Decreto nº 54.767, de 30 de outubro de 1964. É curioso notar que somente nesse ato é que foi instituída a Secretaria Geral, incumbida de executar os trabalhos de expediente, inclusive protocolo, arquivo e biblioteca.

²⁴⁵ Resultado da conversão da Medida Provisória nº 449, de 3/12/2008.

aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.²⁴⁶ A competência de julgamentos do CARF se estende aos pedidos de compensação de créditos tributários.²⁴⁷

Para os contribuintes, existem vários benefícios em submeter ao crivo do contencioso administrativo as suas razões de defesa frente às exigências fiscais que lhes são impostas. No âmbito administrativo, os recursos não necessitam da realização de depósito judicial e, via de regra, são decididos de forma relativamente célere. Os julgamentos são mais aprofundados na área contábil.

Consta na página eletrônica oficial do Conselho que, além dos próprios contribuintes, o Poder Judiciário é beneficiado pela existência deste tribunal administrativo, porque atua como filtro das matérias que se convertem em recursos judiciais, diminuindo, assim, o crescente volume de demandas que asoerbam os juízes brasileiros. No pronunciamento oficial do tribunal, está a assertiva de que “muitos contribuintes concordam com a decisão administrativa mesmo que desfavorável, decidindo-se por não enfrentar a discussão judicialmente”.²⁴⁸

Com efeito, em decorrência dos princípios da inafastabilidade de jurisdição (inciso XXXV do artigo 5 da CF/1988), da ampla defesa (inciso LV do art. 5º da CF/1988) e da isonomia (inciso II do art. 150 da CF/1988), as decisões definitivas proferidas em processo administrativo não têm força de coisa julgada, dada a sua suscetibilidade de revisão pelo Poder Judiciário. Desta forma, é conferido ao contribuinte que tiver a sua impugnação improvida pelo contencioso administrativo, se socorrer-se ao Poder Judiciário.

Em contrapartida, caso o contribuinte tenha vencido a contenda administrativamente, não pode a administração tributária valer-se de recursos judiciais, porque tal medida é frontalmente oposta ao dever constitucional de exercer imparcialmente as funções de

²⁴⁶ Anexo I do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

²⁴⁷ RICARF, art. 7º. Inclui-se na competência das Seções o recurso voluntário interposto contra decisão de 1ª (primeira) instância, em processo administrativo de compensação, ressarcimento, restituição e reembolso, bem como de reconhecimento de isenção ou de imunidade tributária (Redação dada pela Portaria MF nº 153/2018).

²⁴⁸ Este é o trecho extraído da página eletrônica do CARF: “[...] muitos contribuintes concordam com a decisão administrativa mesmo que desfavorável, decidindo-se por não enfrentar a discussão judicialmente porque aquele Poder se vê cada mais sobrecarregado e inundado de grande quantidade de demandas. Além disso, a Fazenda Nacional e os contribuintes têm a oportunidade de comporem os litígios fiscais em duplo grau de jurisdição, em menor tempo e a menor custo que o Judiciário, onde a parte vencida tem de assumir os ônus processuais”. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf>. Acesso em: 10 out. 2018.

autocontrole de legalidade dos seus próprios atos. Ademais, seria ilógico a Fazenda Pública recorrer de decisão proferida pelos tribunais administrativos que integram a sua estrutura. Caso tal medida fosse válida, estar-se-ia decretando a inutilidade desses órgãos da administração tributária. Essa lógica foi reconhecida pelo legislador, que, ao publicar o Decreto n° 70.235/1972,²⁴⁹ atribuiu à decisão proferida no âmbito administrativo o caráter de definitividade para a administração tributária, vinculando-a e impossibilitando a instigação do Poder Judiciário.²⁵⁰

Os atributos da celeridade e da tecnicidade conferem ao Conselho grandiosa relevância aos contribuintes diante do cenário econômico atual. De acordo com informações extraídas de publicação da Receita Federal,²⁵¹ em 2017 as autuações fiscais promovidas pela Receita Federal atingiram exorbitantes R\$ 204,99 bilhões. É o maior resultado desde 1968 e alta de 68,5% em relação às autuações de 2016, segundo o fisco. Desse total, R\$ 136,5 bilhões estão em discussão em processos administrativos, tanto no Conselho quanto nas Delegacias de Julgamento da Receita. Portanto, 66% dos créditos fiscais lavrados nos autos ainda dependem de decisão administrativa e, eventualmente, do pronunciamento do Poder Judiciário. É possível avaliar o potencial vantajoso aos contribuintes que submetem suas contestações à seara administrativa, bastando projetar para o ano de 2018 a informação divulgada pelo fisco, porque, em 2010, 5,8% das autuações fiscais discutidas naquele tribunal foram julgadas improcedentes (ou seja, canceladas integral ou parcialmente a favor dos contribuintes). Em que pese o fato de que o percentual tenha sido pequeno, ele equivaleu à exoneração de 20,5% dos valores lançados pela Receita Federal naquele ano.

Em abril de 2018, o CARF mantinha, em seu estoque, 119 mil processos que aguardavam julgamento, o que corresponde ao total de R\$ 614 bilhões em crédito tributário sob litígio.²⁵² A expressiva quantidade de acórdãos proferidos pelo Conselho, de janeiro a

²⁴⁹ Da mesma forma, o inciso IX do artigo 156 do CTN estabelece que uma das formas de extinção do crédito tributário é “a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não possa mais ser objeto de ação anulatória”.

²⁵⁰ É a interpretação que se extrai da redação do artigo 45: “No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio”.

²⁵¹ “**Autuações fiscais crescem quase 70% em 2017 e batem recorde histórico**”. Matéria publicada na Revista Eletrônica Consultor Jurídico em 16/02/2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-16/autuacoes-fiscais-crescem-70-2017-batem-recorde-historico>>. Acesso em: 21 dez. 2018.

²⁵² Dados apresentados pela presidente do CARF, Adriana Gomes Rêgo, ao palestrar no 2º Seminário de Questões Controvertidas do CARF, promovido pela Comissão Especial de Assuntos Tributários da Ordem dos Advogados do Brasil do Rio de Janeiro e pela Federação das Indústrias do Rio de Janeiro, divulgado pelo JOTA.

dezembro de 2017 (13.937 decisões), resolveu o destino de R\$ 323,45 bilhões, correspondentes a créditos tributários impugnados. Embora esse número corresponda a 32,1% em relação ao total de julgamentos de 2016,²⁵³ o valor corresponde a apenas metade do estoque do ano de 2018.

A fim de reduzir o acúmulo de processos que aguardam definição, a Administração do CARF submeteu à aprovação do ministro da Fazenda a vinculação maior das 107 súmulas atualmente vigentes dentro da administração tributária. A justificativa apresentada pela presidente do Conselho, Adriana Gomes Rêgo, é que conferir o efeito vinculativo a mais enunciados promove o aumento da produtividade, porque “a PGFN vai deixar de recorrer, a fiscalização vai deixar de lançar, a Delegacia de Julgamento (DRJ) vai aplicar as decisões e vamos reduzir litígios”.²⁵⁴

IV.2.1. SÚMULAS VINCULANTES DO CARF

A fala transcrita da presidente do CARF sintetiza a função das súmulas vinculantes no CARF: aumentar a produtividade do órgão. Por produtividade entende-se aumentar o número de decisões, mediante a preordenação de seus resultados.

As súmulas são regradas pelos dispositivos que integram o capítulo V do Regimento Interno do CARF. A redação conferida ao artigo 72 delimita que apenas as “decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF”. Os verbetes sumulares administrativos podem ser dotados de efeito vinculante, mediante proposta do presidente do Conselho, do procurador-geral da Fazenda Nacional, do secretário da Receita Federal ou do presidente de confederação habilitada à indicação de conselheiros.

Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-119-mil-casos-estoque-r-614-bilhoes-discussao-02052018>>. Acesso em: 21 dez. 2018.

²⁵³ Segundo informações divulgadas pelo Ministério da Fazenda, o montante julgado pelo CARF em 2016 foi de R\$ 244,82 bilhões em 10.063 acórdãos. *In*: RACANICCI, Jamile. “**Carf tem 119 mil casos em estoque, com R\$ 614 bilhões em discussão**”. Notícia divulgada no jornal eletrônico JOTA em 02/05/2018, às 11h25. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-119-mil-casos-estoque-r-614-bilhoes-discussao-02052018>>. Acesso em: 21 dez. 2018.

²⁵⁴ Trecho da fala da presidente do CARF, Adriana Gomes Rêgo, no 2º Seminário de Questões Controvertidas do CARF, divulgado pelo JOTA. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-119-mil-casos-estoque-r-614-bilhoes-discussao-02052018>>. Acesso em: 21 dez. 2018.

A atribuição vinculativa é feita, exclusivamente, pelo ministro de Estado da Fazenda. A principal consequência de tal medida é que os enunciados correspondem a edição prévia do resultado dos julgamentos.

A escolha dos temas que sejam objeto das súmulas vinculantes é eminentemente política, e não contábil-jurídica, pois o único requisito é que tenha sido destacado por qualquer um dos agentes públicos listados no artigo 75 do RICARF. Não é necessária a demonstração dos motivos que resultem na replicação daquele entendimento perante todos os órgãos e agentes que integram a Administração Tributária Federal. Sequer se faz indispensável a comprovação da efetiva consolidação do entendimento perante o próprio Conselho.

Valendo-se da previsão regimental, em 07/06/2018 o ministro da Fazenda²⁵⁵ atribuiu a 65 das 107 súmulas do CARF efeito vinculante.²⁵⁶

As súmulas do CARF, de um modo geral, são de observância obrigatória apenas pelos membros dos colegiados do órgão.²⁵⁷ Entretanto, aquelas às quais é atribuído efeito vinculante por ato do ministro de Estado da Fazenda passam a vincular a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

A edição da portaria está em consonância com as diretrizes do Ministério da Fazenda de prevenção e solução de litígios. Como já dito, as súmulas vinculantes são importantes instrumentos para imprimir celeridade no julgamento dos litígios submetidos ao Conselho e servem, também, para fomentar a segurança jurídica na área tributária, exercer o controle da legalidade dos atos administrativos tributários e para contribuir para reduzir os litígios judiciais e administrativos.

Das 107 súmulas do CARF já aprovadas em deliberações anteriores do Pleno ou das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, apenas 13 enunciados possuíam efeito

²⁵⁵ Por meio da Portaria MF nº 277, de 7 de junho de 2018, publicada no Diário Oficial da União de 08/06/2018.

²⁵⁶ “**Ministro da Fazenda atribui efeito vinculante a súmulas do CARF**”. Matéria publicada em 08/06/2018 no sítio eletrônico do CARF. Disponível em: <<https://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2018/ministro-da-fazenda-atribui-efeito-vinculante-a-sumulas-do-carf>>. Acesso em: 21 dez. 2018.

²⁵⁷ De acordo com o artigo 45, inciso VI, do RICARF, pode perder o mandato o conselheiro que “deixar de observar enunciado de súmula ou de Resolução do Pleno da CSRF”.

vinculante atribuído por meio da Portaria nº 383, de 12 de julho de 2010. Com a nova portaria, 78 súmulas do CARF passam a vincular a Administração Tributária Federal.

Evidentemente, as súmulas vinculantes causam significativo impacto perante a Administração Tributária Federal, diante do seu efeito multiplicador. Por esse motivo, o teor de cada enunciado vinculante referente às multas tributárias será avaliado sob o enfoque dos direitos constitucionais conferidos aos contribuintes, para que seja possível atribuir-lhes a classificação de constitucionalmente correto ou incorreto.

IV.1.1.1. ENUNCIADOS Nº 4 E Nº 5: SOBRE A INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS

A introdução da Lei nº 9.250, em 26 de dezembro de 1995, efetivou a taxa Selic²⁵⁸ (que compreende a correção monetária e os juros de mora) como índice oficial de recomposição monetária dos tributos federais. Encontrando-se em inúmeros precedentes exarados pelo Superior Tribunal de Justiça, o referido índice corresponde a uma “taxa que se decompõe em taxa de inflação do período considerado e taxa de juros reais”.²⁵⁹

Por se tratar de padrão de correção que abarca tanto a correção efetivamente devida quanto os juros de mora, estabeleceu-se que não pode ser cumulado com nenhum outro índice de atualização.²⁶⁰ Essa definição foi expressa na tese firmada no julgamento de recurso paradigma dos repetitivos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.²⁶¹

²⁵⁸ Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação de Custódia, que apresenta a variação do volume das operações envolvendo os títulos escriturais do Tesouro Nacional pelo Banco Central. Essa taxa foi criada em 1999 pela Andima (Associação Nacional das Instituições do Mercado Aberto) e pelo Banco Central com o intuito de tornar a negociação dos títulos públicos mais segura e transparente. É considerada a taxa básica dos juros e influencia toda a economia brasileira, já que é adotada como índice oficial das operações realizadas pelo Governo Federal e pelos bancos privados.

²⁵⁹ Pronunciamento da Corte Especial, ao julgar o Recurso Especial nº 1.143.677/RS, considerado um paradigma dos recursos repetitivos. Julgamento realizado em 02/12/2009, sob a relatoria do ministro Luiz Fux, tendo sido o acórdão publicado em 04/02/2010.

²⁶⁰ Essa é a conclusão a que chegou a Primeira Seção do STJ em 13/10/2010, ao proferir o julgamento do Recurso Especial nº 1.136.733/PR, sob a relatoria do ministro Luiz Fux, com acórdão publicado no DJe de 26/10/2010. Tal decisão arrimou o Tema 359 da sistemática dos recursos repetitivos, sendo, portanto, de observância obrigatória.

²⁶¹ Trecho da tese assentada na sistemática dos recursos repetitivos no julgamento do Recurso Especial nº 1.495.146/MG, pela Primeira Seção, em 22/02/2018, sob a relatoria do ministro Mauro Campbell Marques, com acórdão publicado no DJe de 02/03/2018:

“3.3. Condenações judiciais de natureza tributária

A correção monetária e a taxa de juros de mora incidentes na repetição de indébitos tributários devem corresponder às utilizadas na cobrança do tributo pago em atraso. Não havendo disposição legal específica, os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês (art. 161, § 1º, do CTN). Observada a regra isonômica e

O pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, dentro da sistemática instituída no artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973 pela Lei nº 11.672/2008,²⁶² ordena que todos os processos nos quais se questiona a legalidade da adoção da taxa Selic como referencial de correção aos débitos tributários sejam julgados conforme o precedente, tornando possível a edição do Enunciado nº 4 da Súmula Vinculante do CARF, o qual dispõe:

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 da Selic para títulos federais.

A adoção da taxa Selic como índice oficial de correção dos débitos tributários devidos pelos contribuintes se deu em respeito ao primado da isonomia, uma vez que os créditos impostos contra a Fazenda Pública são, também, corrigidos por esse indexador. Segue trecho do acórdão paradigma sobre o assunto:

2. A taxa Selic é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de Lei Estadual que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais.

3. Raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa Selic, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias.²⁶³

Os julgados designados como paradigmas para a edição deste verbete foram proferidos entre os anos de 2002 a 2004 e, apesar de antecedentes ao pronunciamento vinculante exarado pelo Superior Tribunal de Justiça, estão em perfeita sintonia com os paradigmas.

O primeiro julgado apontado como arrimo argumentativo para a edição do Verbetes nº 4 da Súmula Vinculante/CARF é o encartado no Acórdão nº 101-94.511,²⁶⁴ proferido em

havendo previsão na legislação da entidade tributante, é legítima a utilização da taxa Selic, sendo vedada a sua cumulação com quaisquer outros índices”.

²⁶² Esse regime foi replicado na Lei nº 13.105/2015, no artigo 1.036, e atribui ao recurso repetitivo a qualidade de representar um grupo de recursos especiais que tenham teses idênticas e que devem ser julgados da mesma forma.

²⁶³ Recurso Especial nº 879.844/MG, paradigma da sistemática dos recursos repetitivos julgado pela Primeira Seção em 11/11/2009, sob a relatoria do ministro Luiz Fux e com acórdão publicado no DJe de 25/11/2009.

²⁶⁴ Acórdão 101-94.511, proferido em 20/02/2004, no julgamento do Processo nº 13609.000621/99-91, pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos:

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.

A teor do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, no caso de constituição de crédito tributário com vista a prevenir a decadência, não incide somente a multa de lançamento de ofício. O crédito tributário não pago até a data de seu vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja a razão determinante do inadimplemento. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

20/02/2004. O acórdão foi proferido pela unanimidade dos componentes do colegiado, sendo o julgamento conduzido pelo voto do relator, conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, que registrou que

os juros correspondem, na essência, à remuneração do capital que fica à disposição do devedor. Quando verificado o inadimplemento da obrigação, o devedor fica obrigado a suportar o ônus do encargo que, em geral, se denomina 'juros moratórios'.

Nosso ordenamento jurídico alberga norma que estabelece, de forma imperativa, que os créditos da União, não liquidados até a data do vencimento, devem ser acrescidos de juros de mora.

Também é certo que em face do disposto no art. 5º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, os juros de mora incidem sobre os créditos da União Federal, inclusive durante o período em que a cobrança desse mesmo crédito houver sido suspensa por medida judicial.

(...)

No mesmo sentido temos o Acórdão da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, nº CSRF 01-0.115, de 1989, pelo qual se declara que não pode prevalecer o entendimento de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário suspende, também, a fluência dos juros moratórios.

Outro paradigma vinculado ao Enunciado nº 4 foi resultado do julgamento sobre recurso aviado pelo contribuinte, no qual alegou-se a impossibilidade de cumulação dos juros de mora e a multa moratória. A Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitou o arrazoado, porque constatou-se que a autuação apenou o contribuinte somente pela multa de ofício e, por esse motivo, esvazia a indignação contida no recurso. Segue trecho do voto condutor apresentado pelo relator do recurso, conselheiro João Bellini Júnior:

A atuada alega a impossibilidade de aplicação concomitante de multa de mora e de juros e mora. No entanto, o exame do auto de infração revela não ter sido aplicada multa de mora, mas a nominada multa de ofício, no percentual de 75%. Não obstante o antigo posicionamento do Supremo Tribunal Federal, é fato que a legislação tributária distingue as multas entre moratória (percentual de até 20%) e as decorrentes do lançamento de ofício, cujo percentual varia, mas em regra aplica-se o percentual de 75% (Lei nº 9.430/96, art. 44, I):

(...)

Não merece prosperar, pois, a insurgência da recorrente.²⁶⁵

A Lei nº 9.065, de 1995, por seu artigo 13, impõe a cobrança de juros moratórios calculados com base na taxa SELIC, no caso de débito de natureza tributária, não liquidado até a data fixada para o vencimento da obrigação, ainda que a cobrança venha a ser suspensa por decisão judicial”.

²⁶⁵ Acórdão 103-21239, proferido em 14/05/2004, no julgamento do Processo nº 10980.004093/00-28, pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos:

“MULTA ADMINISTRATIVA NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A constituição do lançamento de ofício implica mandatoriamente na imposição da pertinente multa punitiva. SELIC. INCIDÊNCIA DETERMINADA LEGALMENTE. ILEGALIDADE IMPOSSÍVEL.

1. É perfeita, no caso concreto, a aplicação da taxa SELIC, a qual é determinada legalmente pela Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, inciso I, e § 1º, Lei nº 9.065, de 1995, art. 13, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º, 13, da Lei nº 9.065/95, os quais determinam que os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento, com fatos

Ainda que a autuação sob julgamento abarcasse a multa moratória e a multa de ofício, os argumentos do contribuinte deveriam ser rejeitados, pois é consentâneo o entendimento doutrinário e jurisprudencial a respeito da distinção das sanções e, conseqüentemente, a legalidade da imposição concomitante.

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que é ilegal a cominação, ao mesmo tempo e sobre os mesmos fatos, das multas de ofício e isolada, descritas nos incisos I e II da Lei nº 9.430/1996, com a redação conferida pela Lei nº 11.488/2007.²⁶⁶ A lógica que embasa os precedentes é a inerente ao princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada.

O diagnóstico que se faz do teor do Enunciado nº 4 da Súmula Vinculante/CARF é que está em perfeita sintonia com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

O Enunciado nº 5 da Súmula Vinculante Administrativa pode ser destrinchado em três assertivas: (i) são devidos juros de mora sobre a parcela não adimplida da obrigação tributária; (ii) são devidos juros moratórios sobre o débito ainda que a exigibilidade esteja suspensa; e (iii) o depósito integral elide a contabilização de juros moratórios sobre o débito tributário. Segue a redação do verbete:

São devidos juros de mora sobre crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Os juros moratórios são consectários legais que não se confundem com as multas tributárias, na medida em que a sua natureza não é punitiva, mas sim indenizatória ampla. A propósito, é relevante conhecer os esclarecimentos de Leandro Paulsen que foram utilizados como fundamentação em precedente proferido pelo Superior Tribunal de Justiça:

geradores ocorridos a partir de 01/01/1995, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora equivalentes, a partir de 01/04/1995, à taxa referencial do SELIC para títulos federais”.

²⁶⁶ Ilustrativamente: AgRg no REsp 1576289/RS, rel. ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/04/2016, DJe 27/05/2016; AgRg no REsp nº 1.499.389/PB, rel. ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 17/09/2015, DJe de 28/09/2015.

A multa moratória pune o descumprimento da norma tributária que determina o pagamento do tributo no vencimento. Constitui, pois, penalidade cominada para desestimular o atraso nos recolhimentos. Já os juros moratórios, diferentemente, compensam a falta da disponibilidade dos recursos pelo sujeito ativo pelo período correspondente ao atraso.²⁶⁷

Se o crédito tributário não foi adimplido integralmente na data prevista, é certo que incide sobre o montante devido o acréscimo dos juros de mora, porque a expectativa da Administração Tributária acerca do ingresso dos recursos financeiros foi frustrada. Seguindo-se esta lógica, é correto assentir com o enunciado sobre a impossibilidade de serem acrescidos ao montante devido os juros moratórios quando existir depósito integral do crédito.

Isso porque os depósitos equiparam-se às garantias para fins de execução do crédito e “são administrados pelo Poder Público, e a ele incumbe prover a sua atualização monetária”,²⁶⁸ o que retira a obrigação do contribuinte de arcar com os custos desse consectário, pois tal medida acarretaria a dupla penalização do devedor. Essa conclusão se encontra nas razões de decidir utilizadas no julgamento do recurso paradigma da discussão perante o Superior Tribunal de Justiça,²⁶⁹ o que leva ao reconhecimento e à validade do enunciado vinculante administrativo.

Diante dos esclarecimentos prestados, constata-se que os Enunciados Vinculantes n° 4 e n° 5 da Súmula CARF estão em conformidade com os princípios constitucionais da isonomia (uma vez que se impõe o mesmo fator de correção monetária para os débitos e os créditos tributários) e da proporcionalidade, na medida em que a correção monetária incide enquanto não forem quitados os débitos dos contribuintes para com o fisco, da mesma forma que corrigem os valores devidos pela Fazenda Nacional aos contribuintes.

IV.1.1.2. ENUNCIADOS N° 25, N° 34 e N° 40: SOBRE AS PROVAS NECESSÁRIAS PARA A QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Objetivamente, a multa qualificada somente pode ser imposta em desfavor do contribuinte que age sozinho ou em conluio, movido por intuito fraudulento ou com o dolo de

²⁶⁷ Trecho da obra de PAULSE, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora ESMAFE, 2012, p. 1.105, apud ministro Arnaldo Esteves Lima, na condução do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial, julgado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em 27/02/2013, com acórdão publicado no DJe de 24/04/2013.

²⁶⁸ COELHO (2006), op. cit., p. 785.

²⁶⁹ Recurso Especial n° 1.140.956/SP, julgado pela Primeira Seção em 24/11/2010, sob a relatoria do ministro Luiz Fux, publicado no DJe de 03/12/2010.

eximir-se do pagamento dos tributos (compreensão decorrente da interpretação dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/1964). É indispensável a existência de provas de que o apenado agiu com o intento de ludibriar o fisco. Como esclarecido em capítulos anteriores, este requisito é inerente à própria severidade da pena, que geralmente é decretada no montante equivalente a 150% (cento e cinquenta por cento)²⁷⁰ sobre o valor do tributo.

O Enunciado n° 25 da Súmula Vinculante CARF foi assim redigido:

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 n° 4.502/64.

A consolidação do entendimento no Tribunal Administrativo foi possível pela multiplicação dos julgados, nos quais reiterou-se a importância da apuração de fatos que remetam à inarredável conclusão de que a infração tenha sido cometida com o intuito de ludibriar as autoridades tributárias ou para, conscientemente, causar prejuízo ao erário, para que seja possível agravar a multa. O Verbete n° 25 da Súmula Administrativa é uma releitura do Enunciado n° 14 da Súmula do Primeiro Conselho de Contribuinte, que consignava que “a simples omissão de receitas 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”.

A evolução jurisprudencial do CARF amparou-se na disseminação do juízo de que

a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de comprovação de efetividade de uma transação comercial ou a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos não têm, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude”.²⁷¹

Os julgadores do Tribunal Administrativo, em maioria suficiente para conferir a classificação de vinculante ao enunciado, perfilham o entendimento de que, para a imposição da multa qualificada,

²⁷⁰ O mérito a respeito da natureza confiscatória da multa de 150% ainda será objeto de definição pelo Supremo Tribunal Federal quando for levado a julgamento o mérito do Recurso Extraordinário n° 736.090/SC, paradigma do Tema n° 863, que se refere aos “limites da multa fiscal qualificada em razão da sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório”.

²⁷¹ Trecho extraído do Acórdão n° 3402-00.145, proferido no julgamento do Processo Administrativo n° 10580.010784/2006-58, em 02/06/2009, pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamentos, sob a relatoria do conselheiro Nelson Mallmann.

exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir o seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos/receitas ou mesmo quando se tratar de rendimentos/receitas de fato. O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.²⁷²

Não seria possível distanciar-se desse entendimento na seara administrativa, uma vez que todos os agentes da Administração Tributária devem observar as disposições da Instrução Normativa SRF nº 246, de 20/11/2002,²⁷³ que apresenta a seguinte redação:

Art. 1º. Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.

§ 1º Quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação de rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição do efetivo titular da conta de depósito ou de investimentos.

Art. 4º. Os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos a tributação na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

§ 1º. Ao imposto suplementar apurado na forma do *caput* será aplicada a multa de que tratam os incisos I ou II do *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

§ 2º Na hipótese de comprovação da origem, os rendimentos omitidos serão apurados no mês em que forem recebidos e tributados segundo sua natureza, aplicando-se a multa de que trata o § 1º, e, se for o caso, a multa do inciso III do § 1º do mesmo dispositivo legal [*grifos adicionados*].

Por outro lado, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça evoluiu de forma distinta. Os precedentes judiciais reconhecem como legítima a qualificação da multa quando houver mera incompatibilidade entre os rendimentos informados na declaração de ajuste anual e os valores efetivamente movimentados no ano-calendário, porque tal fato teria o condão de caracterizar a presunção relativa de omissão de receita.²⁷⁴

Uma justificativa para esse contraste é que não compete à Corte Superior avaliar as questões de prova alegadas nos recursos, enquanto a atribuição precípua do Conselho Administrativo é garantir que todos os elementos de provas sejam devidamente avaliados no julgamento, para confirmar (ou não) a exigência fiscal, em obediência aos primados

²⁷² Fragmento do voto condutor proferido no Acórdão nº 3402-00.145, já mencionado.

²⁷³ Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimentos mantida em instituição financeira em relação aos quais o contribuinte, pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.

²⁷⁴ Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.217.773/RS, julgado pela Quinta Turma em 20/05/2014, sob a relatoria do ministro Marco Aurélio Bellizze e publicado no DJE de 29/05/2014.

constitucionais da legalidade, da segurança jurídica, da boa-fé e da proteção da confiança outorgados aos contribuintes.

O Tribunal Administrativo atenua a importância da produção de provas para a qualificação da multa de ofício quando for evidente a utilização de interpostas pessoas no ato infracional. Este é o conteúdo do Enunciado Vinculante n° 34, o qual foi publicado com o seguinte teor:

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

O referido verbete é harmonioso com o entendimento de que a utilização de interpostas pessoas na configuração da infração de omissão de receitas/rendimentos comprova a existência do elemento subjetivo do injusto, que seria o especial fim de agir, que seria pagar menos impostos. O conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso justifica a adoção de medidas mais severas em situações análogas porque agir de forma diversa poderia resultar em outra sanção, uma vez que, “de acordo com o artigo 71 da Lei n° 4.502/1964, impedir a autoridade fazendária do conhecimento do fato gerador com uma conduta dolosa chama-se de sonegação”.²⁷⁵

Tal hipótese de qualificação da multa é admitida há muito pela jurisprudência do Conselho, que acata o agravamento da sanção nas seguintes hipóteses:

- utilização de documentos, material ou ideologicamente, falsos para abertura ou movimentação da conta bancária;
- conta de depósito aberta em nome de interposta pessoa;
- utilização de um segundo número de CPF para dificultar a identificação do contribuinte;
- contribuinte que utiliza conta de terceiro para movimentar recursos de origem não comprovada;
- omissão da escrituração de depósitos bancários, aliado ao exercício de atividades paralelas, as quais dependem de autorização de órgão governamental;
- utilização de meio fraudulento para comprovar a origem dos depósitos bancários.²⁷⁶

²⁷⁵ Acórdão n° 01-05.820, proferido no julgamento do Processo Administrativo n° 10950.005545/2002-05, em 14/04/2008, pela maioria dos integrantes da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sob a relatoria do conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso.

²⁷⁶ Lista indicada no voto condutor do Acórdão n° 106-17.001, já citado.

A opção do legislador em instituir uma presunção relativa em favor da Fazenda Pública, com a respectiva inversão do ônus da prova normalmente atribuída, é evidenciada pelo teor do § 1º do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, em que se lê:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º. O valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

Por tal razão, a ausência de demonstração da origem dos recursos identificados nas contas bancárias do contribuinte apenas significa omissão em prestar informações à autoridade fazendária, o que resulta em indiscutível redução do valor devido a título de imposto de renda, por exemplo.

O dolo do delito descrito no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990 é genérico, consistente da vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir tributo por intermédio das condutas referidas no dispositivo legal, não se exigindo elemento subjetivo diverso. Assim, basta, para a perfectibilização do delito, que o sujeito queira não pagar ou reduzir tributos, consubstanciado o elemento subjetivo em uma ação ou omissão destinada a este fim.

Sendo assim, ressalvada a especial condição demonstradora de erro, cujo ônus probatório compete à defesa do contribuinte, a conduta de omitir a informação ou de informar ao fisco dados incorretos a fim de suprimir tributo denota a intenção de sonegar.

A relevância das provas no processo administrativo fiscal ensejou a edição do Verbete Vinculante nº 40 da Súmula CARF, o qual apresenta a seguinte redação:

A apresentação de recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Ineficaz, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento, impede a dedução a título de despesas médicas e enseja a qualificação da multa de ofício.

A Súmula referida no enunciado transcrito corresponde ao processo administrativo no qual são colhidos elementos de prova sobre a idoneidade ou inidoneidade de documentos fiscais. Essa apuração é feita pelos agentes da Administração Tributária, mediante procedimentos fiscais apropriados, com vistas a propiciar a formação de convicção por parte

das autoridades julgadoras. Assim, sempre que a fiscalização se deparar com documentos emitidos por empresas e/ou pessoas físicas investigadas em procedimento específico, poderá recorrer à respectiva súmula, sem a necessidade de realizar novas diligências para apurar os mesmos fatos já conhecidos.

Comprovada pelo fisco a inidoneidade dos recibos emitidos pelo citado profissional mediante a edição da Súmula Administrativa de Documentação Ineficaz, cabe ao contribuinte a prova de que a prestação de serviços e o correspondente pagamento existiram de fato, podendo, eventualmente, dependendo das provas apresentadas, caracterizar tais operações uma exceção relativa ao conjunto de provas produzidas em sentido contrário, no que tange à inidoneidade dos recibos emitidos.

A comprovação de veracidade dos documentos é indispensável para a dedução das despesas médicas do valor devido pelo Imposto de Renda de Pessoa Física, que é regulado, no que importa, pelos seguintes artigos:

Decreto nº 3.000/1999:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250/1995, artigo 8º, II, 'a').

§ 1º. O disposto neste artigo (Lei nº 9.250/1995, artigo 8º, § 2º):

II – restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao seu próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III – limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes – CGC de quem os recebeu, podendo, **na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento** [grifos adicionados].

O mesmo Regulamento, em seu artigo 73, § 1º, estabelece:

Art. 73. **Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora** (Decreto-Lei nº 5.844/1943, art. 11 e § 3º).

§ 1º. Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844/1943, artigo 11, § 4º) [grifos adicionados].

Da leitura dos dispositivos transcritos, é possível compreender que, por mais que a autoridade fiscal possa glosar as deduções de ofício (artigo 73), é permitido ao contribuinte apresentar provas que atestem a legitimidade da dedução (artigo 80), conferindo contraponto à

Súmula de Ineficácia. Portanto, a disposição do Verbete n° 40 corresponde a uma presunção relativa de inidoneidade, porque comporta a produção de provas em defesa do contribuinte, necessária para mitigar a acusação do fisco.²⁷⁷

As interpretações sedimentadas nos Enunciados Vinculantes n° 25, n° 34 e n° 40 reafirmam o entendimento administrativo de que a excepcional aplicação da multa de 150% prevista no art. 89, § 10º, da Lei n° 8.212/91 requer da autoridade fiscal a efetiva comprovação de que o contribuinte agiu com intenção de fraudar ou prejudicar a arrecadação tributária. A majoração da sanção, mesmo na autuação fiscal decorrente de compensação indevida, não é legítima se não houver pormenorizada identificação do dolo. Isso porque a má-fé é característica sobre a qual não se aceita a mera presunção, ainda que a compensação não tenha sido feita dentro dos contornos legalmente descritos.

Contudo, para a cominação da multa de mora, é necessário, somente, comprovar o atraso no cumprimento da obrigação tributária. É sanção de cunho objetivo, enquanto a multa qualificada depende da identificação de fatores subjetivos. Sobre essas distinções sobressai o didático voto proferido pela conselheira Ana Paula Fernandes no julgamento do recurso voluntário interposto nos autos do Processo Administrativo n° 15586.720696/2012-70:

Deduz-se da previsão do art. 89, §§ 9 e 10, da Lei n° 8.212/91 a existência de duas sanções tributárias nas hipóteses de compensação indevida de contribuições previdenciárias: a multa de mora de 20% (multa de mora), tratando-se de compensação efetuada indevidamente, e a multa isolada de 150%, nos casos de comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

[...]

Vale dizer, a multa de mora deve ser aplicada toda vez em que há uma compensação indevida. Já a multa isolada resulta de situações em que há uma compensação indevida, fruto de uma conduta manifestamente fraudulenta contra o fisco, de um ato volitivo de dolo, devendo haver prova da presença do elemento subjetivo.

A simples conduta do sujeito passivo de compensar um crédito que entende ser de direito não pode ser tida presumidamente como de má-fé, pois a má-fé não se presume, deve ser comprovada, nos exatos termos fixados no § 10 do art. 89 da Lei n° 8.212/91.

Não se tratando de comprovada má-fé, mas de simples compensação indevida, aplica-se a penalidade contida no § 9º do art. 89 da mesma Lei de Custeio, sanção esta decorrente da regra geral prevista no art. 136 do CTN, (*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável*). Ou seja, o sujeito passivo sofrerá uma

²⁷⁷ O entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça é o de que “a incompatibilidade entre os rendimentos informados na declaração do ajuste anual e os valores movimentados no ano-calendário em conta bancária caracteriza a presunção relativa de omissão de receita (Agravo Regimental no Recurso Especial n° 1.158.834/ES, julgado em 19/0/2013, pela Sexta Turma, sob a relatoria da ministra Maria Thereza de Assis Moura, publicado no DJe de 1º/03/2013).

sanção, que é a multa de 20% por sua compensação indevida, independente da existência de dolo.

[...]

A compensação de valores prescritos ou sem observância das regras estabelecidas pela legislação tributária (art. 170-A, CTN), por si só, não materializa a falsidade de declaração apresentada pelo sujeito passivo, não caracteriza a conduta de má-fé (dolo).

O Enunciado Vinculante nº 25 da Súmula CARF é um dos instrumentos do qual se valem os julgadores administrativos para avaliar, profunda e corretamente, o arcabouço probatório que é pertinente para o julgamento do recurso, pois é dever que decorre do princípio da verdade material que rege o processo administrativo tributário. É enunciado que preserva o devido processo legal, ao conferir ao contribuinte um julgamento imparcial e técnico. A consolidação do entendimento encartado no citado verbete comprova que, por vezes, a Administração Tributária está mais próxima do primado da proporcionalidade e da legalidade que o próprio Superior Tribunal de Justiça, corte que se mantém distante da valorização das provas²⁷⁸ e dos elementos de fato dos recursos.

Tal qualidade não se esvazia com a redação do Enunciado Vinculante nº 40 da Súmula CARF, na medida em que esta consolidação tem por escopo garantir a celeridade, a impessoalidade e a proteção de confiança sobre os documentos que não se comprovaram inidôneos. Ressalte-se que a busca pela verdade material também subsiste neste cenário, porque ao contribuinte prejudicado pela Súmula Administrativa de Documento Ineficaz é conferida a possibilidade de apresentar provas que elidam tal constatação, preservando a ampla defesa e o contraditório.

IV.1.1.3. ENUNCIADOS Nº 44 E Nº 93: INEXISTÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO DA INFRAÇÃO

A publicação do Enunciado Vinculante nº 44 firmou o antigo entendimento do Conselho Administrativo de que, estando a pessoa jurídica inapta, não persiste para os seus sócios-contribuintes o dever de entregar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, o que leva à inarredável conclusão de que não se aplica multa pelo atraso no cumprimento de obrigação acessória quando não subsiste a obrigação principal. Conforme a redação do citado enunciado,

²⁷⁸ É a regra que se extrai da leitura dos Enunciados nº 5 (“A simples interpretação de cláusula contratual não enseja Recurso Especial”) e nº 7 (“A pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial”).

Descabe a aplicação da multa por falta ou atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, quando o sócio ou titular de pessoa jurídica inapta não se enquadre nas demais hipóteses de obrigatoriedade de apresentação dessa declaração.

Os precedentes que arrimaram o verbete apresentam a lógica de que não cabe a aplicação da sanção por atraso na entrega da declaração – obrigação acessória – quando for comprovado que a empresa da qual o contribuinte foi sócio se enquadra em situação que a qualifique como inapta²⁷⁹ (ou seja, inoperante de fato). Segue excerto de um paradigma:

A apresentação da DIRPF é uma obrigação acessória, com cumprimento de prazo fixado em lei, sujeitando-se à apresentação, independentemente do valor dos rendimentos obtidos, o sócio ou titular da firma individual. Entretanto, não mais confirmada a participação do sujeito passivo em quadro societário ou titular de firma individual, em face de a pessoa jurídica estar inapta, há anos, nos registros do órgão administrador do tributo, a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual do imposto de renda da pessoa física deve ser cancelada, quando o declarante não se enquadre em outra hipótese que o obrigue à apresentação da DIRPF.²⁸⁰

O Enunciado n° 44 está delimitado às autuações por falta de entrega da declaração, obrigação acessória. Não há de se interpretar extensivamente o verbete para se defender o cancelamento das multas sobre os tributos devidos pelos sócios-contribuintes, já que a mera declaração de inaptidão da empresa não tem o condão de anistiar os tributos devidos. As multas são devidas apenas quando for configurada a prática do ilícito ou da infração tributária.

Em alguns julgamentos administrativos, reconheceu-se o fato de que o mero descumprimento de obrigação acessória nem sempre acarreta a prática de ilícito punível. Tal distinção foi consolidada no Enunciado Vinculante n° 93, com a seguinte redação:

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 n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução de estimativa.

Nos julgados precedentes deste verbete, os argumentos contidos nos recursos foram apreciados em conformidade com a finalidade da obrigação, que é permitir o controle da fiscalização em relação à ausência de recolhimentos de estimativas, quando tal medida é

²⁷⁹ De acordo com a Instrução Normativa RFB n° 1.634/2016, a inaptidão do CNPJ produz diversos efeitos negativos para o contribuinte, como: o impedimento de participar de novas inscrições (art. 22), a possibilidade de baixa de ofício da inscrição (art. 29), a invalidade da utilização da inscrição para fins cadastrais (art. 45), a nulidade de documentos fiscais (art. 47) e a responsabilização dos sócios pelos débitos em cobrança (art. 48).

²⁸⁰ Esse é um julgado que foi mencionado no julgamento do Processo Administrativo n° 10680.017658/2002-72, que resultou no Acórdão n° CSRF-04-00.183, proferido pela Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 13/12/2005, sob a relatoria do conselheiro Wilfrido Augusto Marques.

permitida. As situações fáticas apreciadas nos julgamentos permitiram a conclusão de que o mero descumprimento da obrigação acessória não poderia ensejar a penalidade, uma vez que

A falta de transcrição dos balanços de redução/suspensão no Livro Diário não se consubstancia em fato gerador do imposto, caracterizando, tão somente, descumprimento de obrigação acessória, sendo incabível, portanto, a aplicação da multa isolada prevista no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, quando o sujeito passivo apresenta a escrituração contábil e fiscal bem como os balanços/balancetes de suspensão ou redução das antecipações.²⁸¹

Assim, vê-se que a imposição das multas requer, necessariamente, a conformação do ato ilícito, mitigando-se o rigor excessivo e o viés punitivo que assombra os contribuintes.

IV.1.1.4. ENUNCIADO Nº 49: OS EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A compreensão firmada no Superior Tribunal de Justiça é a de que não se caracteriza a denúncia espontânea com a consequente exclusão da multa moratória nas hipóteses dos tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do fisco.²⁸² Tal entendimento foi alicerçado no Enunciado nº 360 da Súmula/STJ,²⁸³ o qual foi redigido nos seguintes termos:

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Posteriormente, no julgamento do Recurso Especial nº 1.149.022/SP, que foi representativo de controvérsia, ampliou-se o entendimento sumulado para determinar que: (i) quando o contribuinte declara o tributo e não efetua o pagamento no vencimento, mas o faz (acompanhado de juros de mora) antes de iniciado o procedimento fiscal, não se trata de denúncia espontânea, sendo exigível, portanto, a multa de mora (conforme Súmula 360 do STJ); e (ii) quando o contribuinte declara o tributo de forma parcial e subsequentemente (antes de iniciado o procedimento fiscal) retifica a declaração, noticiando e quitando concomitantemente a diferença informada (acompanhada de juros de mora), configura-se a

²⁸¹ Acórdão proferido no julgamento do Processo Administrativo nº 11065.000919/2002-35, citado no Acórdão precedente nº 9101-001.578, proferido pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do Processo Administrativo nº 10580.012606/2004-08, em 24/01/2013, sob a relatoria do conselheiro João Carlos de Lima Júnior.

²⁸² Lógica descrita no voto condutor do acórdão proferido no julgamento dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.360.365/SC, julgado pela Segunda Turma em 06/08/2013, sob a relatoria do ministro Humberto Martins e publicado no DJe de 14/08/2013.

²⁸³ “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

denúncia espontânea em relação à correspondente infração, sendo, portanto, descabível a exigência de qualquer multa (de mora ou de ofício).

A interpretação doutrinária acerca do instituto descrito no artigo 138 do Código Tributário Nacional sinaliza que, para a sua configuração, é indispensável a presença de três elementos: (i) a denúncia da infração; (ii) o pagamento do tributo, se for o caso, e dos respectivos juros de mora; e (iii) espontaneidade, definida pelo parágrafo único do referido artigo como providência tomada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. Os precedentes exarados pelo Tribunal Superior exigem, para a concessão dos benefícios da denúncia espontânea (reconhecida como verdadeiro perdão concedido pela lei), que é necessária a comprovação do arrependimento e da sinceridade do contribuinte, bem como o aspecto econômico desta anistia, ainda que de forma implícita. Esse fator é identificado como “a política tributária para a diminuição do custo administrativo e impõe um novo custo de conformidade ao contribuinte, aumentando o seu custo total”. Essa análise valorativa é necessária, tendo em vista que

não há denúncia espontânea quando o tributo sujeito a lançamento por homologação é declarado pelo contribuinte e pago com atraso, uma vez que nessa hipótese já se parte do pressuposto de que não haverá custo administrativo porque o tributo já se encontra em condições de cobrança, haja visto ter sido constituído pelo contribuinte via declaração. Nessa linha intelectual, quando se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação já declarado pelo contribuinte e pago com atraso, não há vantagem para o Fisco em eliminar a multa, porque o custo administrativo já não existe de antemão, uma vez que se verifica a ausência da relação de troca entre custo de conformidade e custo administrativo, diferentemente do que ocorre na falta de declaração e confissão do tributo. Na última hipótese, seria possível a denúncia espontânea, uma vez configurados os demais requisitos previstos no art. 138 do CTN, pois a antecipação do contribuinte em denunciar-se e pagar o tributo devido e respectivos juros de mora na forma do referido dispositivo pouparia a Administração Tributária dos custos administrativos de fiscalização, constituição e cobrança dos créditos.²⁸⁴

A referida relação de troca se evidencia na exclusão da multa pela denúncia espontânea em razão da ausência da movimentação da máquina fiscalizatória da Administração Tributária. Seguindo-se a lógica da relação custo-benefício favorável para o Fisco, firmou-se o juízo de que “o instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se

²⁸⁴ AgRg nos EDCI no RESP n° 1.167.745/SC, julgado pela Primeira Turma e publicado no DJe de 24/05/2011; RESP n° 1.340.174/PR, Segunda Turma, publicado no DJe de 28/09/2015 e ERESp n° 1.131.090/RJ, julgado em 28/10/2015 pela Primeira Seção, sob a relatoria do ministro Mauro Campbell Marques, e publicado no DJe de 10/02/2016.

aplica aos casos de parcelamento do débito tributário”,²⁸⁵ pois o parcelamento já implica a redução de custos ao contribuinte.

Em subordinação ao pronunciamento judicial vinculante, o CARF reviu o entendimento até então consolidado, que era no sentido de que os benefícios do instituto da denúncia espontânea eram aplicáveis aos casos de descumprimento de obrigação meramente formal, sem qualquer vínculo direto com o fato gerador do tributo, como, por exemplo, o atraso na entrega da declaração do imposto de renda. A revisão da jurisprudência foi catalogada no Enunciado Vinculante n° 49, contendo a seguinte redação:

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega da declaração.

A consolidação do entendimento administrativo não destoa dos pronunciamentos judiciais, que, em sua grande maioria, reiteram que deve ser exigida multa de mora pelo atraso na entrega de declarações, ainda que a obrigação principal tenha sido mitigada pela denúncia espontânea, porque este benefício não se estende às obrigações acessórias autônomas.²⁸⁶

No âmbito do Conselho, o precedente lavrado no julgamento do Recurso Especial n° 1.149.022/SP serve como *ratio decendi* para limitar a utilização da denúncia espontânea para cancelar a multa de ofício exclusivamente quando a declaração do tributo devido é apresentada com o respectivo pagamento deste título.²⁸⁷

No que se refere à multa por atraso no cumprimento de obrigação acessória, os colegiados que integram o CARF assentaram o entendimento de que, por tratar-se de ato puramente formal, sem relação direta com a ocorrência do fato gerador (obrigação principal), o “atraso na sua entrega não encontra guarida no instituto da exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea”, porque

Caso a obrigação acessória pudesse ser adimplida a destempo sem a penalidade pelo atraso, tal fato corresponderia, na verdade, a não ter prazo. Por outro lado, restaria a imposição à Administração Tributária da pantagruélica obrigação de verificar se

²⁸⁵ Recurso Especial n° 1.102.577/DF, representativo de controvérsia, julgado pela Primeira Seção em 22/04/2009, sob a relatoria do ministro Herman Benjamin.

²⁸⁶ AgRg no ARESp n° 11.340/SC, julgado pela Segunda Turma em 13/09/2011, sob a relatoria do ministro Castro Meira, e publicado no DJe de 27/09/2011.

²⁸⁷ Acórdão n° 9202-003.553, proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 28/01/2015, no julgamento do Processo n° 11516.000365/2007-25, sob a relatoria do conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior.

todos os contribuintes teriam cumprido sua obrigação a tempo, o tempo todo; caso em que se aplicaria a multa quando verificada uma inadimplência. A função da multa é fazer com que o sujeito passivo cumpra a obrigação acessória no prazo previsto na legislação, e não, simplesmente, a obrigação antes que a Administração Tributária verifique a ocorrência.²⁸⁸

É perceptível que o Enunciado Vinculante nº 49 está em perfeito alinhamento com os precedentes judiciais, garantindo a segurança jurídica e a isonomia que se espera do Tribunal Administrativo.

IV.1.1.5. ENUNCIADO Nº 50: EFEITOS DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A interpretação conferida ao artigo 63 da Lei nº 9.430/1996 (com a redação conferida pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001)²⁸⁹ foi consolidada no Conselho no Enunciado Vinculante nº 50, o qual foi publicado com a seguinte redação:

É cabível a exigência da multa de ofício se a decisão judicial que suspendia a exigibilidade do crédito tributário perdeu os efeitos antes da lavratura do auto de infração.

A interpretação administrativa se amolda à judicial na medida em que tem origem na identificação das inovações promovidas pela edição da Lei nº 9.430/1996, que introduziu mecanismos para evitar a decadência dos tributos que sejam objeto de discussões judiciais, dispondo, inclusive, quanto aos acréscimos legais.

Reconheceu-se nos precedentes que o provimento liminar, seja em sede de mandado de segurança, seja por via de antecipação de tutela, decorre sempre de um juízo provisório, passível de alteração a qualquer tempo, quer pelo próprio juiz prolator da decisão, quer pelo tribunal ao qual encontra-se vinculado. A parte que o requer fica sujeita à sua cassação,

²⁸⁸ Acórdão nº 1401-001.716, proferido em 14/09/2016 pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, ao julgar o Processo nº 16327.720350/2011-12. Por unanimidade de votos, dá parcial provimento ao recurso voluntário. Relator: conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio.

²⁸⁹ Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172/1966, não caberá lançamento da multa de ofício.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão de exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição de ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data de publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

devendo arcar com os consectários decorrentes do atraso ocasionado pelo deferimento da medida. Isto porque a denegação final importa em efeitos *ex tunc*.²⁹⁰

No julgado precedente conformado no Acórdão CSRF nº 01-05.781, de 04/12/2007, as lições de Hely Lopes Meirelles foram reproduzidas, porque sintetizam os motivos que levaram aquele colegiado a tomar a decisão reverberada no Enunciado nº 50. Seguem as lições adotadas:

uma vez cassada a liminar ou cessada a sua eficácia, voltam as coisas ao *status quo ante*. Assim sendo, o direito do Poder Público fica restabelecido *in totum* para a execução do ato e de seus consectários, desde a data da liminar.²⁹¹

O Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que, na data em que é revogada a medida liminar, surtem imediatamente todos os efeitos dela decorrentes, sendo sua imperatividade imediata e *ex tunc*. A saber:

A decisão judicial que considera devido o tributo revoga a liminar anteriormente concedida. Esta Corte tem precedente no sentido que a revogação liminar se opera de forma imediata e *ex tunc*. A improcedência da demanda implica a revogação da medida antecipatória com eficácia imediata e *ex tunc*. É de se aplicar, por analogia, o enunciado da Súmula 405/STF, de seguinte teor: ‘denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo, dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária.’²⁹²

Deste modo, uma vez publicada a decisão que revoga a liminar para reconhecer a incidência da exação, inicia-se o prazo de 30 (trinta) dias no qual o contribuinte fica isento da multa de ofício, independentemente da oposição de Embargos de Declaração, de forma que o recolhimento a destempo da obrigação tributária, sem o montante relativo à multa legal, comprova que o contribuinte encontra-se em débito para com o fisco, impossibilitando, assim, a emissão de certidão de regularidade fiscal na forma dos arts. 205 e 206 do CTN, sobretudo porque, conforme afirma a recorrente, não há penhora ou qualquer hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito em tela.²⁹³

²⁹⁰ Essa lógica foi apresentada pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 132.616/RS, DJ de 26/03/2001, no Recurso Especial nº 205.301/SP, DJ 09/10/2000.

²⁹¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção, Habeas Data**. 16ª ed., atualizada por Arnoldo Wald. São Paulo: Malheiros Editores, 1995, p. 62.

²⁹² Mandado de Segurança nº 11.812/DF, julgado em 08/11/2006 pela Primeira Seção, sob a relatoria do ministro Castro Meira, publicado no DJ de 27/11/2006, p. 222.

²⁹³ Entendimento registrado no julgamento do Recurso Especial nº 1.669.534/SP, realizado em 08/08/2017 pela Segunda Turma, sob a relatoria do ministro Herman Benjamin, publicado no DJe de 12/09/2017.

Em situação ainda mais específica, o Tribunal Superior apreciou a questão sobre a exigibilidade dos consectários nas hipóteses em que a suspensão do crédito se deu por decisão judicial precária, mesmo que o débito tenha sido incluído em parcelamento especial dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da revogação da medida liminar. O precedente é justificado porque admitir entendimento contrário “acabaria por prestigiar o contribuinte que parcela o débito em detrimento daquele que recolhe o tributo em dia”. A propósito, segue trecho da ementa do precedente citado:

11. O STJ tem precedentes no sentido de que, ‘ainda que o pedido de parcelamento tenha sido formulado antes do vencimento do débito, ele será considerado como vencido e não pago, pois o pagamento será realizado a destempo de forma parcelada, não havendo, portanto, que se falar em exclusão da multa moratória e dos juros. Entendimento contrário acabaria por prestigiar o contribuinte que parcela o débito em detrimento daquele que recolhe o tributo em dia.

12. Revogada liminar concedida em Mandado de Segurança e não quitado o débito no prazo conferido pelo § 2º do artigo 63 da Lei nº 9.430/1996, a multa de mora é devida ainda que a adesão ao REFIS tenha-se dado dentro do interregno legal. A quitação integral do débito, *in specie*, somente ocorreu após o lapso de 30 dias da queda da liminar, o que afasta o argumento de violação aos arts. 151, IV e VI, do CTN e 63, § 2º, da Lei nº 9.430/1996.²⁹⁴

Tendo em vista os julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça, há de se reconhecer o acerto da redação do Enunciado Vinculante nº 50 da Súmula/CARF.

IV.1.1.6. ENUNCIADO Nº 69: MULTA DE MORA PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

O precedente indicado como paradigma da elaboração do Enunciado Vinculante nº 69²⁹⁵ é recurso voluntário manejado por contribuinte que deixou de apresentar as declarações diante da morte da contabilista, fato este que, de acordo com o colegiado, não teria o condão de extinguir o crédito tributário. A fundamentação dessa peculiar decisão foi a conclusão de que:

A violação ao dever de apresentar as declarações é de natureza objetiva, independente da configuração da intenção do agente, como é característico das obrigações acessórias. Assim, a responsabilidade pela apresentação das declarações é do contribuinte, sendo que sua boa-fé e suas condições pessoais, ainda que impressionem, não podem ser opostas ao fisco, pois a responsabilidade por infração fiscal independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza

²⁹⁴ Recurso Especial nº 1.689.816/SP, julgado em 03/10/2017, pela Segunda Turma, sob a relatoria do ministro Herman Benjamin, publicado no DJe de 11/10/2017.

²⁹⁵ Acórdão nº 104-23.185, exarado no julgamento do Processo Administrativo nº 13076.000128/2004-73, em 25/04/2008, pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sob a relatoria da conselheira Rayana Alves de Oliveira França.

e extensão dos efeitos do ato, conforme o disposto no artigo 136 da Lei nº 5.172/1966.

O citado julgado reproduz a redação dos incisos I e II do artigo 88 da Lei nº 8.981/1995, dispositivos que registram

Art. 88. A falta de apresentação da declaração de rendimentos, ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:

I – à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago;

II – à multa de duzentas UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

É, portanto, tecnicamente correta a interpretação que originou o Enunciado Vinculante nº 69, pois o dispositivo é inquestionável, ao impor a exigência da multa pelo descumprimento da obrigação acessória, ainda que a obrigação principal tenha sido integralmente quitada. A redação do Verbete nº 69 é a seguinte:

A falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado sujeitará a pessoa física à multa de um por cento ao mês ou fração, limitada a vinte por cento, sobre o Imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago, respeitado o valor mínimo.

O verbete está em perfeita sintonia com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no que se refere à exigibilidade da multa pela falta de entrega das declarações. Está também alinhado ao posicionamento da Suprema Corte no que se refere à quantificação da multa de mora no patamar de 20% sobre o valor devido pelo tributo. Contudo, o precedente paradigma é extremamente peculiar e, por essa razão, não deveria ter sido indicado como fundamento para a elaboração do enunciado vinculante.

IV.1.1.7. ENUNCIADO Nº 74: RETROATIVIDADE BENIGNA

Por ser instrumento apto a conformar os julgados que acarretem a identificação das situações fáticas que ensejam o reconhecimento da retroatividade benigna prevista nas alíneas “a” e “b”, incisos I e II, do artigo 106 do Código Tributário Nacional, editou-se o Verbete nº 74 da Súmula Vinculante CARF, no qual gravou-se:

Aplica-se retroativamente o art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, que revogou a multa de ofício isolada por falta de acréscimos da multa de mora ao pagamento de tributo em atraso, antes prevista no art. 44, § 1º, II, da Lei nº 9.430/96.

Com a edição da Lei nº 11.488/2007, o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi modificado e deixaram de ser sancionáveis pela multa de ofício as situações nas quais o contribuinte paga o tributo em atraso, mas deixa de recolher o montante devido pela mora.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tornou público o Parecer PGFN/CDA/CAT nº 2.237, de 2006, no qual registrou-se o reconhecimento da Administração Tributária a respeito do afastamento da exigência. Dentre os vários efeitos práticos dessa manifestação institucional destacam-se o efeito de evitar novas autuações nas quais se exijam a cominação da multa qualificada pela ausência do recolhimento da multa de mora e o efeito de guiar os julgamentos administrativos sobre o assunto. Por esse motivo, desde 2006, os julgamentos administrativos realizados no CARF se amparam na modificação legislativa em comento.

A posição adotada na seara administrativa está em perfeita sintonia com o pronunciamento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça a respeito do assunto.²⁹⁶ A Corte Superior reconheceu, em julgamento realizado dentro da sistemática dos recursos repetitivos, que é direito do contribuinte obter o reconhecimento da superveniente remissão/anistia, instituída pelo art. 1º, §3º, da Lei nº 11.941/2009, aos créditos tributários que são objeto de ação judicial já transitada em julgado.

IV.1.1.8. ENUNCIADO Nº 104: PRAZO DECADENCIAL

Um dos mais criticados enunciados da Súmula CARF é o 104, que dispõe a respeito da contagem do prazo decadencial sobre a multa isolada imposta em desfavor dos contribuintes que deixam de pagar – ou pagam em quantia insuficiente – os tributos recolhidos por estimativa (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido). Segue a redação do citado verbete:

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

²⁹⁶ Recurso Especial nº 1.251.513/PR, julgado em 10/08/2011, sob o regime previsto no artigo 543-C do CPC/1973 e na Resolução STJ nº 8/2008, pela Primeira Seção, em 10/08/2011, sob a relatoria do ministro Mauro Campbell Marques, publicado no DJe de 17/08/2011.

Pela redação transcrita, a ausência de recolhimento dos tributos ou o pagamento insuficiente seria condição suficiente para fazer incidir sobre a multa isolada a regra prevista no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

A controvérsia que ocasionou a edição do Enunciado nº 104 reside na determinação da regra decadencial aplicável aos lançamentos da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativas, se pela regra disposta no artigo 150, § 4º,²⁹⁷ do Código Tributário Nacional ou se pela regra do artigo 173, I, do Código.²⁹⁸

Uma corrente de tributaristas defende que o verbete é inadequado, na medida em que atribui a natureza vinculante a entendimento equivocado, pois o prazo decadencial para o lançamento da multa isolada pelo não recolhimento ou recolhimento a menor do IRPJ ou da CSLL por estimativa é contado a partir do mês da ocorrência do fato gerador da obrigação principal. Para essa ala de operadores do direito, dever-se-ia aplicar a regra especial da decadência insculpida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e seus consectários, e não àquela prevista no artigo 173, I, do Código.

O precedente exarado pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais,²⁹⁹ relatado pela conselheira Karem Jureidini Dias, retrata muito bem a celeuma resolvida pelo Enunciado nº 104. Por ser oportuno para o desenvolvimento do tema, segue transcrição do julgado paradigma:

²⁹⁷ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa:

§ 4º. Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da exigência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência do dolo, fraude ou simulação.

²⁹⁸ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

²⁹⁹ Acórdão nº 9101-001.861, proferido no julgamento do Processo Administrativo nº 10735.001840/2005-71, em 30/01/2014.

Em que pese[m] as considerações feitas pelo contribuinte, entendo que assiste razão à Fazenda Nacional. Isto porque, em se tratando de multa isoladamente aplicada, de se contar o prazo decadencial conforme o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, uma vez que se trata de lançamento de ofício por excelência, uma vez que a multa isolada nunca é antes sujeita à declaração do contribuinte e, portanto, na origem não se subsume ao lançamento por homologação.

Trata-se de fato jurídico tributário que tem por suporte fático uma conduta ilícita (o não recolhimento de estimativas) praticado pelo sujeito passivo. Desta forma, o lançamento em questão tem natureza originariamente de ofício e não natureza de lançamento por homologação. Nessa medida, parece-me que não há como se imputar o pagamento parcial da estimativa à multa isolada, para fins de aplicação do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, porquanto a multa, quando isoladamente aplicada, não depende da constituição do tributo, não se lhe caracterizando como procedimento sujeito ao lançamento por homologação. Aplicável, assim, a regra decadencial do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

No julgamento do recurso especial transcrito, o colegiado concluiu que deve ser conferido à multa isolada o mesmo tratamento dado aos impostos sujeitos a lançamento de ofício, pois para a cominação da multa não é necessária a prévia declaração do contribuinte. Tal equiparação amparou-se, também, no fato de que a multa, “quando isoladamente aplicada, não depende da constituição do tributo”, motivo pelo qual a contagem do prazo decadencial deve ser regida pelo inciso I do artigo 173 do Código Tributário.

A multa isolada tratada no Enunciado nº 104 é devida pelo recolhimento insuficiente ou pela falta de recolhimento do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e/ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma antecipada, impostos estes devidos pelos contribuintes que optaram pela sistemática do lucro real.

É cediço que essa forma de apuração de tributos enseja reiteradas compensações, pois o contribuinte recolhe durante o ano – mês a mês ou trimestralmente – antecipações obrigatórias (montante estimado do valor total devido pelas exações) e, ao final do exercício fiscal, é que se confirma se os recolhimentos superaram o montante devido ou se foram insuficientes para quitar a obrigação tributária. Assim, os saldos negativos (créditos da pessoa jurídica decorrentes dos valores pagos a maior pelo IRPJ e/ou pela CSLL) são utilizados para compensar parcelas a vencer dos tributos.

Desse cenário compreende-se que as exações do IRPJ e/ou da CSLL recolhidos por estimativa estão submetidas ao artigo 150 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio

exame de autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 2º. Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º. Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Do dispositivo transcrito há de se atentar para a redação conferida aos parágrafos. O parágrafo 2º dispõe que quaisquer atos praticados anteriormente ao exame da autoridade, visando à extinção total ou parcial do crédito, não são influentes para a sua homologação. Tais atos correspondem ao pagamento integral ou parcial do débito tributário. E o parágrafo seguinte assegura que as práticas de eventuais atos “visando à extinção total ou parcial do débito” serão consideradas para a mensuração da penalidade eventualmente cabível. Ou seja, o dispositivo que rege os tributos sujeitos à homologação determina que todos os atos praticados até a decisão da Autoridade Tributária sejam sopesados na imposição das sanções eventualmente pertinentes.

O julgamento realizado sobre as razões contidas no Recurso Especial nº 973.733/SC,³⁰⁰ este como paradigma dos repetitivos sobre o assunto, foi a oportunidade na qual evocaram-se precedentes históricos que arrimaram o entendimento de que:

13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º do artigo 150, do *Codex Tributário*, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: ‘Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso da não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício’ (*In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, 3ª ed., Max Limonad, p. 170).

14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como *dies a quo* do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, *in caso*, reiniciado. Entrementes, ‘transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito

³⁰⁰ Paradigma dos recursos repetitivos julgado em 12/08/2009 pela Primeira Seção, sob a relatoria do ministro Luiz Fux.

de constituir juridicamente o dolo, a fraude ou a simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado' (DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *In: op. cit.*, p. 171).³⁰¹

O recurso especial que é paradigma dos repetitivos é, portanto, diametralmente oposto ao Enunciado nº 104 da Súmula Vinculante CARF, na medida em que o Tribunal Administrativo submete os tributos por homologação ao regime previsto no inciso I do artigo 173 do Código, enquanto o Superior Tribunal de Justiça – que tem a missão constitucional de garantir a uniformidade das interpretações atribuídas aos preceitos infraconstitucionais vigentes – confirma que deve prevalecer a contagem do § 4º do artigo 150 do Código aos mesmos tributos.

Pelos motivos esclarecidos nos capítulos anteriores, é inconteste que as multas integram o crédito tributário, sem qualquer diferenciação. E essa constatação ganha importante relevo ao se analisar o precedente exarado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, que estabeleceu que, ultrapassado o prazo previsto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional,

operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, a fraude ou a simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN³⁰² e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado.

Ora, se decairá o direito do fisco de comprovar o dolo, a fraude ou a simulação (situações ensejadoras de penalidade mais gravosa), é certo que também terá caducado o direito/dever em apenar o contribuinte pelo pagamento insuficiente ou inexistente dos tributos devidos.

Ademais, a lógica – apresentada na oportunidade em que foi julgado o precedente paradigma³⁰³ do verbete – não possui envergadura suficiente para manter-se diante do pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça. Acolheu-se o voto proferido pela conselheira relatora, que esclareceu que deveria ser atribuído o prazo previsto no parágrafo 4º

³⁰¹ *Ratio decendi* apresentada no julgamento do Recurso Especial nº 766.050/PR, sob a relatoria do ministro Luiz Fux, julgado em 28/11/2007, publicado no DJ de 25/02/2008.

³⁰² Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

³⁰³ Paradigma Acórdão nº 04-00.883, proferido no julgamento do Processo nº 11041.000560/2004-36, pela Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade, em 27/05/2008, sob a relatoria da conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

do artigo 150 do Código Tributário diante da inexistência da comprovação do dolo, da fraude ou da simulação. Ocorre que o mesmo § 4^o³⁰⁴ do artigo 150 do Código Tributário Nacional faz a ressalva de que tal regra [a decadência do direito de lançar se dá com o transcurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador] não se aplica quando comprovada a ocorrência do dolo, da fraude ou da simulação, o que deslocaria a regra da contagem do prazo decadencial para o artigo 173, I, do CTN.

V. CONCLUSÃO

A finalidade precípua dos tributos é financiar as atividades do Estado mediante a transferência dos recursos dos contribuintes para os cofres públicos. A crise econômica que assola o país desde meados de 2013 impactou negativamente a arrecadação financeira, à proporção que impeliu os cidadãos a utilizar cada vez mais os serviços públicos.³⁰⁵

A carga tributária brasileira aumentou, nos últimos 30 anos, de 20% para 33,5% do Produto Interno Bruto,³⁰⁶ enquanto a taxa de desemprego cresce vertiginosamente.³⁰⁷ O contribuinte brasileiro – principal vítima da crise econômica – é sobrecarregado pela excessiva responsabilidade tributária que lhe é imposta, cenário que resulta num ciclo vicioso e pernicioso: o contribuinte não consegue honrar com suas obrigações tributárias e a falta do tributo impacta os cofres públicos, frustrando a projeção financeira, o que impossibilita a retomada do crescimento econômico. Além dessas severas consequências, o contribuinte ainda é apenado pelo descumprimento das obrigações tributárias, mediante a cominação de sanções que vão do pagamento de multa até a sua reclusão.

³⁰⁴ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

³⁰⁵ Os cidadãos que sofreram os impactos da crise financeira deixaram de pagar por serviços (saúde, educação) e passaram a depender da assistência financeira disponibilizada pelos programas sociais, além dos benefícios previdenciários. Informação extraída dos debates realizados no IX Congresso Consad de Gestão Pública, intitulado: **Crise Fiscal do Estado Brasileiro: Saídas pela Via da Gestão**. Evento ocorrido entre os dias 8 e 10 de junho de 2016, em Brasília (DF).

³⁰⁶ Dados atualizados até 2014 e divulgados no Congresso Consad, já mencionado.

³⁰⁷ Essa taxa subiu para 13,1% no primeiro trimestre do ano de 2018, enquanto no último trimestre de 2017 estava em 11,8%.

Em 2018, o acervo de processos que aguardavam julgamento pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais³⁰⁸ equivalia a R\$ 136,5 bilhões, o que corresponde a 20,5% do valor lançado pela Receita Federal para o mesmo ano. Os números demonstram a importância desse tribunal administrativo e, por consequência, a pertinência em conhecer a sua jurisprudência.

Neste estudo se propôs a avaliação dos enunciados vinculantes da Súmula CARF relacionados às multas tributárias, para que fosse possível responder a três questionamentos: (i) se o entendimento sumulado está pacificado perante os órgãos julgadores no âmbito administrativo; (ii) se estão em conformidade com os precedentes exarados pelo Poder Judiciário; e (iii) se eles se prestam a garantir a segurança jurídica constitucionalmente assegurada aos contribuintes.

O capítulo II demonstrou a relação entre a extensa lista de direitos dos cidadãos que foi encartada na Constituição Federal de 1988 com o financiamento do Estado e como esses mesmos direitos tidos por fundamentais servem como instrumento para frear a voraz disposição arrecadatória dos governos em benefício dos contribuintes. Nesse capítulo foram descritos e pormenorizados os princípios constitucionais da segurança jurídica, da anterioridade, da legalidade, do devido processo legal, da retroatividade benigna, da boa-fé (e da proteção de confiança), da igualdade e da isonomia, da proporcionalidade e o seu significativo desdobramento, que é a vedação ao confisco. Chegou-se à conclusão de que o direito fundamental elementar, que é o de propriedade, conformou as demais garantias conferidas aos cidadãos-contribuintes.

Em sequência, foram examinados os tributos, os seus elementos, a forma em que são criados e/ou modificados e a excepcional complexidade na identificação do vastíssimo universo das leis tributárias no Brasil. Arelado aos tributos está a descrição das consequências do descumprimento das obrigações tributárias, sejam elas acessórias ou principais. Identificou-se que as sanções, também, devem submeter-se aos direitos constitucionais outorgados aos cidadãos pela Constituição Federal vigente.

³⁰⁸ Tribunal administrativo competente para apreciar recursos aviaados contra a imposição de sanções pelo descumprimento das obrigações tributárias.

A distinção entre os crimes contra a ordem tributária e as infrações fiscais ganhou destaque diante do fato de que qualificar uma ação como crime não é assunto que se encerra, tendo em vista a complexidade do arcabouço normativo e as infinitas situações reais com as quais se deparam os contribuintes. Essa dificuldade em conceituar hermeticamente o que é o crime tributário propiciou a guinada da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do *Habeas Corpus* nº 399.109. Esse precedente é significativo porque, ampliando os contornos da interpretação até então conferida ao artigo 2º da Lei nº 8.137/1990, decretou-se o aprisionamento de contribuinte por conduta que era apenada, somente, por multa.

O capítulo III adentra o universo das multas tributárias, apresentando o seu conceito e a sua finalidade. Adotou-se a classificação utilizada pelos ministros da Suprema Corte para demonstrar as diferenças entre as espécies de multas. Apresentada a definição sobre as multas, fez-se necessário abordar qual é o procedimento para a sua imposição e o momento em que as sanções se tornam exigíveis em desfavor dos contribuintes. O instituto da denúncia espontânea (previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional) ganhou destaque, por se tratar de hipótese legalmente prevista, na qual a conduta infracional pode ser desatrelada da sanção. Também foram nomeadas as hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, pois esse montante equivale ao valor da obrigação tributária acrescida das penalidades que eventualmente deverão ser suportadas pelos contribuintes. Assim, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário, estar-se-á suspendendo a obrigação de pagar as referentes multas. Ao final do capítulo, foram abordadas a consequência imediata do não cumprimento da sanção tributária e a possibilidade do contribuinte de impugnar administrativamente a autuação contra si lavrada.

A história e as atribuições do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais foram abordadas no capítulo IV. Nesse item do estudo, foi apresentada a Súmula do CARF e a sua atribuição vinculativa. Como restou demonstrado, a finalidade da Súmula Vinculante CARF é demandar que todos os órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional adotem a interpretação sedimentada em seus verbetes, conferindo significativo efeito multiplicador das decisões proferidas pelo Conselho.

O capítulo IV é crucial para a finalidade deste estudo, porque nele foram submetidos à análise crítica, sob o viés dos princípios constitucionais descritos no capítulo II, todos os 12 enunciados que se relacionam à temática das multas tributárias. Porém, somente os

Enunciados nº 25, nº 69 e nº 104 resultaram em respostas negativas às três perguntas propostas por este estudo.

O Enunciado nº 25 da Súmula CARF, em que se lê que “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 4.502/1964”, destoa dos precedentes recorrentes proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça. Aquela Corte Superior adota posicionamento muito mais gravoso para os contribuintes, pois reconhece como legítima a qualificação da multa quando houver mera incompatibilidade entre os rendimentos informados na declaração do ajuste anual e os valores efetivamente movimentados no ano-calendário, porque tal fato teria o condão de caracterizar a presunção relativa de omissão de receitas. A conclusão a que se chegou é que essa distinção decorre da própria atribuição do Conselho (que é primar pelo princípio administrativo da verdade material), enquanto é vedado ao Tribunal da Cidadania apreciar as provas e os fatos contidos nos recursos que lhe são submetidos.

O Enunciado nº 69³⁰⁹ está alinhado ao entendimento consolidado tanto na esfera administrativa contenciosa quanto no Poder Judiciário. Contudo, indicou-se como precedente paradigma para a edição do verbete um acórdão proferido sobre recurso voluntário no qual o contribuinte suscitou o falecimento do contador como motivo idôneo e razoável para o cancelamento da multa devida pelo atraso na apresentação da declaração de rendimentos. Percebe-se que se trata de situação deveras peculiar, sendo extremamente improvável que situação semelhante seja submetida novamente ao crivo do tribunal administrativo. Assim, tal precedente não tem a capacidade de representar o entendimento pacífico do contencioso administrativo.

Por fim, o Enunciado nº 104 da Súmula Vinculante CARF vai em sentido diametralmente oposto ao do entendimento consolidado no Poder Judiciário e conformado no julgamento do recurso repetitivo de controvérsia sobre o tema. Segue a redação do verbete sumular: “Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I,

³⁰⁹ Segue a sua redação: “A falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado sujeitará a pessoa física à multa de um por cento ao mês ou fração, limitada a vinte por cento, sobre o Imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago, respeitado o valor mínimo”.

do CTN”. Da transcrição constata-se que foi conferido o mesmo tratamento dos impostos sujeitos a lançamento de ofício à multa isolada. No entanto, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o juízo de que o prazo decadencial dos impostos sujeitos ao lançamento de ofício rege-se pelo § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Somente o Enunciado nº 104 responde negativamente às questões formuladas, pois não reflete o posicionamento predominante do Poder Judiciário e sequer confere a segurança jurídica desejada de todos os verbetes vinculantes.

Conclui-se, portanto, que os enunciados vinculantes da Súmula CARF relacionados às multas tributárias, que, hegemonicamente, refletem entendimento pacífico da instância administrativa, estão alinhados com a jurisprudência dominante do Poder Judiciário e servem como instrumento de fomento ao primado da segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

LIVROS, ARTIGOS E SEMINÁRIOS

ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. 1. ed. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 87-89; e ALEXY, Robert. **El Concepto y la Validez del Derecho**. 2. ed. Trad. Jorge M. Seña. Barcelona: Gedisa, 1997.

AMARO, Luciano da Silva. **Infrações Tributárias**, in: *Revista de Direito Tributário*, n. 67, Editora Malheiros, pg. 321.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. **“Autuações fiscais crescem quase 70% em 2017 e batem recorde histórico”**, publicado em 16/02/2108 no sítio eletrônico da Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-16/autuacoes-fiscais-crescem-70-2017-batem-recorde-historico>>.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed., 9ª tiragem, São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1997, pg. 567.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1963.

BLACK, Henry Campbell. Confiscation. *Law Dictionary*. 6ª ed. St Paul: West, 1990.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10ª ed. Trad. Maria Celeste L. Cordeiro dos Santos, Brasília: Polis/UnB, 1999.

BRAGA, Vera Regina de Almeida. **Pena de Multa Substitutiva no Concurso de Crimes**. São Paulo: RT, 1997, pg. 18.

BRAGA, Tereza Cristine Almeida; MACÊDO, Giovanna Loyola. **Ação Civil Pública em Matéria Tributária como Instrumento Coletivo de Garantia de Direitos**, *in*: BRANCO, Paulo Gonet. *Tributação e direitos fundamentais*. Coords. Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira e Celso de Barros Correia Neto. São Paulo: Saraiva (Série IDP), 2012.

BRANCO, Paulo Gonet. **Tributação e direitos fundamentais**. Coords. Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira e Celso de Barros Correia Neto. São Paulo: Saraiva (Série IDP), 2012.

BROLIANI, Josélia Nogueira. **Renúncia de Receitas e a Lei de Responsabilidade Fiscal**, *in*: A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 60-61, out./dez., 2004.

CALANZANIM, José João. **Lei de Responsabilidade Fiscal – Anistia de Multa e Juros – Regras do art. 14 – Alcance da Norma**. *In*: Revista Brasileira de Direito Municipal – RBDM, ano 6, pg. 19-26, abri./jun., 2005.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CARVALHO, Morgana Bellazzi de Oliveira. **Renúncia de receita sob a ótica do § 1º, do art. 14, da LRF e benefícios fiscais concedidos no âmbito do CONFAZ.** *In:* Revista do Programa de Pós-Graduação da UFBA, N. 13, pg. 221, ano 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 12, ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Teoria da Norma Tributária,** São Paulo: Lael, 1974, pg. 78.

CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. **El principio de no confiscariedad em España y Argentina.** Madrid: McGraw Hill, 1997.

CASTRO, Carlos Alberto Siqueira. **O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.** Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, pg. 19.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Como o Supremo define uma multa confiscatória? *Consultor Jurídico*, 14-9-2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-set-14/observatorio-constitucional-supremo-define-multa-confiscatoria>>. Acesso em dez. 2014.

CUNHA JÚNIOR, Luiz Arnaldo Pereira da et al. **Crise Fiscal do Estado Brasileiro: Saídas pela Via da Gestão.** *In:* Congresso CONSAD, IX, 2016, Brasília. Brasília: CONSAD, 2016, pg. 4-32.

DALLA, Ricardo Corrêa. **Multas tributárias: natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis.** Belo Horizonte: DelRey, 2002.

DENARI, Zelmo; COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Infrações tributárias e delitos fiscais.** 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo.** São Paulo: Editora RT, 1998.

_____. **Limitações ao Poder de Tributar**, atualizando obra de Aliomar Baleeiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DOBROWOLSKI, Sílvio. **O Crime de Omissão de Recolhimento de Tributos e Contribuições**, in *Revista da Faculdade de Direito da UFSC*, vol. 1-98.

FARIA JÚNIOR, César de. **Crimes contra a Ordem Tributária.** In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, nº 4, ano 1, São Paulo: RT, julho-setembro de 1993.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FRANCO, Alberto Silva. **Código Penal e sua interpretação.** 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Importação e exportação no direito brasileiro. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. **Infrações e Sanções Tributárias e o Decreto 4.543/2002**, por Carlos Guilherme Francovich Lugones, pgs. 107 a 147.

FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal.** São Paulo: Saraiva, 2017 (Série IDP: Linha Pesquisa Acadêmica).

FURLAN, Anderson. **Sanções Penais Tributárias.** In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções Penais Tributárias.* São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF.** São Paulo: Dialética, 2006.

GOMES, Luiz Flávio. **Acusações Genéricas. Responsabilidade Penal Objetiva e Culpabilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária.** In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 11, São Paulo: RT, julho-setembro de 1995, pgs. 245-252.

GOMES, Orlando. **Direitos reais**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

GRECO, Marco Aurélio. **É preciso cuidado com ‘obsessão pelas sanções’ tributárias**. Trecho da palestra proferida no 2º Seminário de Questões Controvertidas no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), organizado pela Comissão Especial de Assuntos Tributários da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) do Rio de Janeiro e pela Federação das Indústrias do Rio de Janeiro (FIRJAN), reportado pela revista eletrônica Jota em 30/04/2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/marco-aurelio-greco-cuidado-obsessao-sancoes-multas-tributario-30042018>>.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

HARARI, Yuval Noah. **Sapiens, a Brief History of Humankind**, New York: HarperCollins Publishers, 2015, pg. 134, tradução livre.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e autolancamento**. São Paulo: Dialética, 1997.

JESUS. Damásio de. **Direito Penal – Parte Geral**. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 1997.

JOSSERAND, Louis. **Derecho Civil**. T. II. Vol.1.1. ed. Trad. Santiago Cunchillos y Monterola. Buenos Aires: Bosch, 1950.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 2.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

LEITE FILHO, Nelson. **Da incidência e não incidência, isenção e imunidade**. São Paulo: LEUD, 1986.

LINO, Pedro. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal: lei complementar n. 101/2000**. São Paulo: Atlas, 2001.

MACIEL, Everardo. **A falência do processo tributário**, publicado no jornal Estadão, em 05/04/2018. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,a-falencia-do-processo-tributario,70002255027>>.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2006.

MAHMOUD, Mohamad Ale Hasan. **Direito Penal Tributário, Princípios Constitucionais e Direitos Fundamentais: análise da jurisprudência dos Tribunais Superiores**, *in*:

BRANCO, Paulo Gonet. *Tributação e direitos fundamentais*. Coords. Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira e Celso de Barros Correia Neto. São Paulo: Saraiva (Série IDP), 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção, Habeas Data**. 16ª ed., atualizada por Arnaldo Wald. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

MELLO, Antônio Carlos de Martins. **Das Sanções Penais Tributárias**, *in*: *Sanções Penais Tributárias*, coordenador Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005.

MELLO, Roque Gadelha de. **Natureza e Aplicação das Multas Fiscais**. Salvador: Progresso, 1959.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. *Revista de Direito Público da Economia – RPDE*, ano 5, n. 20, p. 153 (178), out.-dez. 2007.

NEDER, Marcus Vinícius e LOPES, Maria Tereza Martinez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Tributo, gasto público e desigualdade social**, *in*: *Revista de Direito Tributário da APET*, edição 2, junho/2004, São Paulo: APET.

PAULA JÚNIOR, Aldo de. **O Princípio da Igualdade no Direito Tributário e a Decisão de (In)Constitucionalidade nele Fundamentada: análise de alguns casos concretos.** *In:* BRANCO, Paulo Gonet. *Tributação e direitos fundamentais*. Coords. Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira e Celso de Barros Correia Neto. São Paulo: Saraiva (Série IDP), 2012.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PÉREZ LUÑO, Antonio E. **Los derechos fundamentales.** Madrid: Tecnos, 2007.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. **Tratado de Direito Privado.** São Paulo: RT, 1983. t.11, p. 18.

PUREZA, Maria Emília Miranda. **Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais – Inconsistências no Controle de Gastos Tributários.** *In:* Cadernos ASLEGIS, v. 8, n. 29, pg. 63-64, ano 2006.

RÉGNER, João Roberto dos Santos. **A norma de isenção tributária.** São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

RACANICCI, Jamile. “**Carf tem 119 mil casos em estoque, com R\$ 614 bilhões em discussão**”, notícia divulgada no jornal eletrônico JOTA em 02/05/2018, às 11:25. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-119-mil-casos-estoque-r-614-bilhoes-discussao-02052018>>.

SCAFF, Fernando Facury. **Duas coisas são certas na vida: a morte e os tributos**, texto publicado pela revista eletrônica Consultor Jurídico em 6/11/2012. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-nov-06/contas-vista-duas-coisas-sao-certas-vida-morte-tributos>>.

DE SANTI, Eurico. **Fisco e contribuintes estão alienados na névoa do sistema**, DE SANTI, Eurico. **Fisco e contribuintes estão alienados na névoa do sistema**, publicado na revista eletrônica Consultor Jurídico em 20/03/2017. Artigo produzido no âmbito das pesquisas

desenvolvidas no NEF/Direito GV. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2014-mar-20/eurico-santi-fisco-contribuintes-alienados-nevoa-sistema>>.

SANTIN, Lina. **É preciso repensar o Direito e relações institucionais entre público e privado – Estado de São Paulo sai na frente com a Lei Complementar n. 1.320/2018 – ‘Nos Conformes’**, texto publicado na revista eletrônica Jota em 07/05/2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/e-preciso-repensar-o-direito-e-relacoes-institucionais-entre-publico-e-privado-07052018>>.

SANTOS, Cairon Ribeiro dos. **Sanções Penais Tributárias**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005.

SCHIMID, Alfred Josef. **Sanções Tributárias**, in: *Direito Tributário*, 2ª Coletânea, Coordenador Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Editora José Bushatsky, 1971.

SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Regime de regularização de capitais tem aspectos polêmicos**, acessado em 17/01/2017, às 16h05, no endereço eletrônico: <<http://www.conjur.com.br/2016-mar-21/regime-regularizacao-capitais-aspectos-polemicos>>.

_____ ; FUNARO, Hugo. **A regularização de capitais de origem lícita remetidos ao exterior**. Acessado em 17/01/2017 às 15h54. Disponível em: <<http://www.dsa.com.br/index.fcgi/artigos/hamilton-dias-de-souza-e-hugo-funaro-a-regularizacao-de-capitais-de-origem-licita-remetidos-ao-exterior/>>.

STOBER, Rolf. **Direito administrativo econômico geral**. Trad.: Antonio Francisco de Sousa. Edição integralmente revista e adaptada da versão portuguesa (2008) – São Paulo: Saraiva (Série IDP), 2012.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo *apud* LINO, Pedro. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar n. 101/2000**. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. 3.

VILLEGAS, Héctor. **Infracciones y sanciones en el derecho penal tributario brasileño**. *Revista de Direito Público*, n. 31, São Paulo, RT, 1974, p. 209.

_____. **2º Seminário de Questões Controvertidas do CARF**, promovido pela Comissão Especial de Assuntos Tributários da Ordem dos Advogados do Brasil do Rio de Janeiro e pela Federação das Indústrias do Rio de Janeiro, divulgado pelo Jota. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-119-mil-casos-estoque-r-614-bilhoes-discussao-02052018>>.

_____. **A judicialização da política**, evento promovido pela Revista Época, em que foram participantes o ministro Luís Roberto Barroso, o jurista e colunista Conrado Hübner e o jornalista Felipe Recondo. A síntese do evento foi publicada no sítio eletrônico da Revista Época. Disponível em: <<https://epoca.globo.com/a-constituicao-brasileira-so-nao-traz-pessoa-amada-em-tres-dias-diz-barroso-22929649>>. Acesso em: 01/10/2018.

_____. **Octaciano Nogueira: Carta de 88 é extensa demais, embora seja avançada em direitos e garantias individuais**. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2008/10/03/octaciano-nogueira-carta-de-88-e-extensa-demais-embora-seja-avancada-em-direitos-e-garantias-individuais>>. Acesso em: 01/10/2018.

_____. **Brasil editou 5,4 milhões de normas desde a Constituição de 1988, diz estudo**. Artigo disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-30/brasil-editou-54-milhoes-normas-1988-estudo>>.

MONOGRAFIAS E TRABALHOS ACADÊMICOS

MASCARENHAS, Fabiano Oliveira. **Denúncia espontânea**: parcelamento do débito e exclusão da multa. Brasília: IDP, 2008. 51 pg. – Monografia do curso de pós-graduação *latu sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas – IDP.

OLIVEIRA, Ana Claudia Borges. **A multa tributária e o princípio que veda a utilização do tributo com efeito de confisco**: a análise de sua aplicação. Brasília: IDP, 2011. 1 CD Rom. Monografia do curso de pós-graduação *latu sensu* em direito tributário e finanças públicas – IDP.

PACHÊCO, Marco Philippo Moreira. **Renúncia de Receita na Lei de Responsabilidade Fiscal**. – Brasília [s.n.], 2017. 58 f. Trabalho para obtenção de Título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas. IDP.

PINHEIRO, Maria de Fátima Santos. **Multa na denúncia espontânea**: indenização ou punição. Brasília: IDP, 2008. pg. 66 – Monografia do curso de pós-graduação *latu sensu* em direito tributário e finanças públicas – IDP.

TEIXEIRA, Patrick Magalhães. **A Prisão nos Delitos Tributários**. – Brasília [s.n.], 2013. 46 f. Trabalho para obtenção de Título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas. IDP.

VIEGAS, Marcelo Antônio Rodrigues. O princípio do não-confisco e os princípios gerais da atividade econômica. Brasília, 2007. 42 pg. – Monografia do curso de pós-graduação *latu sensu* em direito tributário e finanças públicas – IDP.

JURISPRUDÊNCIA

_____. CARF. Acórdão CSRF n. 01-05.781, proferido no julgamento do Processo Administrativo n. 10073.001285/99-82 em 04/12/2002 pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

_____. CARF. Acórdão n. 01-05.820, proferido no julgamento do Processo Administrativo n. 10950.005545/2002-05 em 14/04/2008 pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

_____. CARF. Acórdão n. 04-00.183, proferido no julgamento do Processo Administrativo n. 10680.017658/2002-72, em 13/12/2005 pela Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

_____. CARF. Acórdão n. 101-94.511, proferido em 20/02/2004 no julgamento do Processo n. 13609.000621/99-91, pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

_____. CARF. Acórdão n. 104-23.185, proferido em 25/04/2008 no julgamento do Processo n. 13076.000128/2004-73, pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

_____. CARF. Acórdão n. 1401-001.716, proferido em 14/09/2016 no julgamento do Processo n. 16327.720350/2011-12, pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção.

_____. CARF. Acórdão 103-21239, proferido em 14/05/2004 no julgamento do Processo n. 10980.004093/00-28, pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

_____. CARF. Acórdão n. 3402-00.145 proferido no julgamento do Processo Administrativo n. 10580.010784/2006-58 em 02/06/2009 pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamentos.

_____. CARF. Acórdão n. 9101-001.578 proferido no julgamento do Processo Administrativo n. 10580.012606/2004-08 em 24/01/2013 pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

_____. CARF. Acórdão n. 9101-001.861, proferido em 30/01/2014 no julgamento do Processo Administrativo n. 10735.001840/2005-71, pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

_____. CARF. Acórdão n. 9202-003.553, proferido no julgamento do Processo n. 11516.000365/2007-25 pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 28/01/2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Mandado de Segurança n. 2002.04.01.013843-0/PR. Relator des. Sebastião Ogê Muniz. Fed. Fábio Bittencourt da Rosa. Julgado pela Sétima Turma em 21/06/2016 e publicado no DE de 27/06/2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Enunciado n. 360 da Súmula.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Terceira Seção. *Habeas Corpus* n. 399.109, julgado em 22/08/2018 sob a relatoria do min. Rogério Schietti Cruz. Publicado no DJe de 31/08/2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial n. 132.616/RS. Relator min. Castro Meira. Publicado no Diário de Justiça de 26/03/2001.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Recurso Especial n. 766.050/PR. Relator min. Luiz Fux. Publicado no Diário de Justiça de 25/02/2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial n. 850.423/SP. Relator min. Castro Meira. Publicado no Diário de Justiça de 07/02/2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 11.340/SC. Relator min. Castro Meira. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 27/09/2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Recurso Especial n. 973.733/SC. Relator min. Luiz Fux. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 12/08/2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Recurso Especial n. 1.102.577/DF. Relator min. Herman Benjamin. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 22/04/2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Embargos de Divergência n. 1.131.090/RJ. Relator min. Mauro Campbell Marques. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 10/02/2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Sexta Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.158.834/ES. Relatora min. Maria Thereza de Assis Moura. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 01/03/2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Recurso Especial n. 1.136.733/PR. Relator min. Luiz Fux. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 26/10/2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Corte Especial. Recurso Especial n. 1.143.677/RS. Relator min. Luiz Fux. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 04/02/2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Recurso Especial n. 1.149.022/SP. Relator min. Luiz Fux. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 03/12/2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Recurso Especial n. 1.140.956/SP. Relator min. Luiz Fux. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 26/10/2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Sexta Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.158.834/ES. Relatora min. Maria Thereza de Assis Moura. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 01/03/2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 1.167.745/SC. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 24/05/2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Quinta Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.217.773/RS. Relator min. Marco Aurélio Bellizze. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 29/05/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Recurso Especial n. 1.251.513/PR. Relator min. Mauro Campbell Marques. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 17/08/2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.360.365/SC. Relator min. Humberto Martins. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 14/08/2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial n. 1.389.892/SP. Relator min. Herman Benjamin. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 27/08/2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Recurso Especial n. 1.495.146/MG. Relator min. Mauro Campbell. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 02/03/2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial n. 1.496.354/PR. Relator min. Humberto Martins. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 24/03/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Sexta Turma. Recurso Especial n. 1.630.109/RJ. Relatora min. Maria Thereza de Assis Moura. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 22/02/2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial n. 1.669.534/SP. Relator min. Herman Benjamin. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 12/09/2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial n. 1.689.816/SP. Relator min. Herman Benjamin. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 11/10/2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* n. 81.611/DF. Julgado pelo Plenário em 10/12/2003 sob a relatoria do min. Sepúlveda Pertence. Publicado no Diário de Justiça de 13/05/2005.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* n. 93.050. Julgado pela Segunda Turma em 10/06/2008 sob a relatoria do min. Celso de Mello. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 20/06/2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário n. 64.054/SP. Relator min. Aliomar Baleeiro. Publicado na Revista de Direito Administrativo n. 94, pg. 61.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário n. 79.625/SP. Relator min. Cordeiro Guerra. Publicado no Diário de Justiça de 08/07/1976, pg. 03086, volume 01027, e também pela RTJ, volume 80, pg. 104.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 574.706. Julgado pelo Tribunal Pleno em 15/03/2017 sob a relatoria da min. Carmen Lúcia. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 02/10/2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recurso Extraordinário n. 582.461/SP. Relator min. Gilmar Mendes. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 18/08/2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso Extraordinário n. 640.452/RO. Relator min. Joaquim Barbosa. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 06/12/2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 727.872/RS. Relator min. Roberto Barroso. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 06/05/2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Agravo em Recurso Extraordinário n. 928.538/ES. Relator min. Roberto Barroso. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 21/10/2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Agravo em Recurso Extraordinário n. 1.078.750/SE. Relator min. Roberto Barroso. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 09/11/2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 191.

ATOS ADMINISTRATIVOS

BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 246, de 20 de novembro de 2002. Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimentos mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15122>>.

BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 1.634, de 6 de maio de 2016. Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=73658>>.

BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 16 de março de 2017. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81268>>.

BRASIL. Parecer PGFN/CDA/CAT n. 2.237, de 01/09/2016 2006. Disponível em:

<<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset?q=2.237>>.

BRASIL. Portaria MF n. 153, de 19 de abril de 2018. Altera o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF n. 343, de 9 de junho de 2015. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=91558>>.

BRASIL. Portaria MF n. 383, de 14 de julho de 2010. Atribui as súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=27283>>.

BRASIL. Portaria MF n. 277, de 7 de junho de 2018. Atribui as súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=92601>>.

LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil de 1824. Coleção das Leis do Império do Brasil de 1824, pg. 7. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>.

BRASIL. Constituição Federal de 1967. Publicada no Diário Oficial de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Publicada no Diário Oficial da União de 05 de outubro de 1988, pg. 1. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

BRASIL. Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>.

BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Publicado no Diário Oficial de 29/03/1999.

BRASIL. Decreto do Poder Legislativo n. 5.157, de 12 de janeiro de 1924. Autoriza rever os regulamentos das repartições fiscais subordinadas ao Ministério da Fazenda, para o fim especial e exclusivo de estabelecer que os recursos dos contribuintes sejam julgados e resolvidos por um conselho. Disponível em:

<<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=594247&id=14420348&idBinario=15686330&mime=application/rtf>>.

BRASIL. Decreto n. 16.580, de 4 de setembro de 1924. Aprova o regulamento para o serviço de arrecadação do imposto sobre a renda. Coleção de Leis do Brasil de 31/12/1924 – vol. 003, pg. 109, col. 1.

BRASIL. Decreto n. 24.036 de 26 de março de 1934. Reorganiza os serviços da administração geral da Fazenda Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/d24036.htm>.

BRASIL. Decreto n. 54.767, de 30 de outubro de 1964. Dispõe sobre a organização e o funcionamento dos conselhos de contribuintes e do conselho superior de tarifa, e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União de 06/11/1964, pg. 10020, col. 2.

BRASIL. Decreto n. 70.235 de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>.

BRASIL. Decreto n. 83.304 de 28 de março de 1979. Institui a câmara superior de recursos fiscais e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/d83304.htm>.

BRASIL. Medida Provisória n. 449, de 3 de dezembro de 2008. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui o regime tributário de transição, e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial da União de 04/12/2008, pg. 41. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/mpv/449.htm>.

BRASIL. Lei n. 4.502 de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria das rendas internas. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>.

BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>.

BRASIL. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da seguridade social, institui plano de custeio, e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>.

BRASIL. Lei n. 8.981 de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm>.

BRASIL. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm>.

BRASIL. Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9250.htm>.

BRASIL. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>.

BRASIL. Lei n. 9.532 de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm>.

BRASIL. Lei n. 9.605, de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9605.htm>.

BRASIL. Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007. Cria o regime especial de incentivos para o desenvolvimento da infraestrutura – REIDI; reduz para 24 (vinte e quatro) meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS decorrentes da aquisição de edificações; amplia o prazo para pagamento de impostos e contribuições; altera a Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e as Leis n. 9.779, de 19 de janeiro de 1998, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.666, de 8 de maio de 2003, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 4.502, de 30 de novembro de 1964, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.892, de 13 de julho de 2004, 9.074, de 7 de

julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.848, de 15 de março de 2004, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005, revoga os dispositivos das Leis n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e do Decreto-Lei n. 1.593, de 21 de dezembro de 1977, e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111488.htm>.

BRASIL. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, alterando o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis n. 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, dentre outras, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos n. 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005, e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm>.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>.

BRASIL. Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei n.5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm>.