



NATUREZA PROPOSITIVA DA PRETENSÃO PUNITIVA NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

*Leandro Cabral e Silva¹,
Luiz Alberto Gurgel de Faria²*

RESUMO

O presente trabalho analisa o caráter da pretensão punitiva prevista no art. 142, *caput, in fine*, do CTN, perquirindo se impositivo ou propositivo. Ou seja, se a penalidade cabível por responsabilidade decorrente de infração à legislação tributária é aplicada pela autoridade lançadora já no auto de infração, a partir do que o contribuinte busca desconstituí-la, ou se a sua aplicação é proposta à autoridade julgadora, cabendo ao contribuinte discutir a sua imposição, de forma preventiva à constituição definitiva, no bojo do processo administrativo tributário, mediante contraditório e ampla defesa. O estudo se dedica ao exame da atuação da administração tributária federal. O exercício da pretensão punitiva por parte do referido Fisco, através do lançamento de ofício de tributos, baseia-se, essencialmente, no art. 44 da Lei n. 9.430/1996. A pesquisa inicia no Brasil de 1953, quando nasceu o Anteprojeto do Código Tributário Nacional da pena de Rubens Gomes de Sousa; perpassa os projetos do código que viriam em 1954 e 1966, e crava o olhar no texto vertido em lei, em 1966, defendendo a natureza propositiva da pretensão punitiva.

PALAVRAS-CHAVE: Lançamento tributário. Penalidade. Natureza propositiva. Auto de infração.

PROPOSITIONAL CHARACTER OF THE PUNITIVE CLAIM ON THE TAX ASSESSMENT

ABSTRACT

This essay analyzes the character of the punitive claim provided for in article 142, *caput, in fine*, of Brazilian Tax Code, investigating whether propositional or imposing. In other words, if the applicable penalty for liability arising from a breach of tax legislation is applied by the tax authorities in the tax assessment notice, from which the taxpayer seeks to dismiss it, or if its application is proposed to the judging authorities, so the taxpayer seeks to discuss its imposition in a preventive way to the definitive constitution, within the administrative tax process, guaranteeing the right to a prior hearing and contradiction granted by the principle of the right to due process of law. This article focuses the federal tax authorities' behavior. The practice of the punitive claim by the federal tax authorities is based, especially, in article 44 of Federal Law

¹Graduado em Direito, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo PUC-SP, e graduado em Ciências Contábeis, pelo Centro Universitário FECAP (2009); Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP; Mestre em Direito (Linha Tributário), pelo Instituto Brasiliense de Direito Público, em 2020. Sócio do escritório de advocacia Velloza Advogados. Advogado.

²Mestre e doutor em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Professor de Direito Tributário na Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), atualmente em colaboração técnica com a Universidade de Brasília (UnB). Professor Titular do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP) e da Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da Universidade Nove de Julho (UNINOVE). Foi Professor Visitante dos cursos de Mestrado e Doutorado em Direito da UFPE.

No. 9,430/1996, which defines the applicable fines when assessing taxes. The research begins in Brazil in 1953, embracing the preliminary draft of the Brazilian Tax Code prepared by Rubens Gomes de Sousa, the bills dated 1954 and 1966, and the text passed in 1966, as well as looks at the doctrine and relevant jurisprudence which analyze the different consequences arising from the interpretation of the article 142, *caput, in fine*, of Brazilian Tax Code. It concludes favorably to the propositional character of the punitive claim.

KEYWORDS: Tax assessment notice. Punitive fine. Propositional character.

INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional (CTN), de 1966, é uma das mais antigas sistematizações em vigor no Brasil e a codificação com menor número de dispositivos alterados em função do período de vigência, além de não ter sofrido declaração de inconstitucionalidade de qualquer de seus dispositivos, o que evidencia o acerto e a aderência de suas **normas gerais** tal como concebidas.

Dentre os seus importantes e bem elaborados dispositivos, nos propomos a analisar com maior acurácia a redação do art. 142, que define o **lançamento**, com uma lente aumentada sobre a sua cláusula final, que trata da forma de exteriorização da pretensão punitiva pela autoridade tributária, isto é, o lançamento de penalidade.

No tocante à penalidade, o CTN prescreve que o lançamento é **procedimento** administrativo tendente a, sendo caso, **propor a aplicação** da penalidade cabível, do que se infere não encerrar ato isolado e autônomo, mas uma sucessão de atos em que a aplicação de penalidade resultaria da conclusão desse plexo de atos no bojo do processo administrativo tributário, notadamente mediante a apreciação dos fatos e do direito apresentados pelo sujeito passivo às autoridades lançadora e julgadora, no pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

A interpretação literal do art. 142 do CTN não permite compreender o objetivo do legislador ao utilizar a expressão **propor a penalidade cabível**, gerando dúvida sobre o limite da competência da autoridade lançadora no exercício da pretensão punitiva, principalmente considerando as características de vinculação e obrigatoriedade da atividade de lançamento, sob pena de responsabilidade funcional, conforme previsto no parágrafo único do art. 142 do CTN.

Enfoca-se o exercício da pretensão punitiva no plano federal, com base no art. 44 da Lei n. 9.430/1996, que, atualmente, define as multas cabíveis no lançamento de ofício de tributos.

O marco legal deste trabalho é o próprio CTN, cuja compreensão demanda uma incursão no histórico do seu processo legislativo, a partir do Anteprojeto do Código Tributário Nacional elaborado por Rubens Gomes de Sousa, tema do primeiro capítulo, e investiga-se o sentido específico da pretensão punitiva encetada no CTN e qual(is) seria(m) a(s) sua(s) consequência(s) na interpretação da legislação ordinária que define penalidades, o que é objeto do tópico final.

1. RAÍZES DA PRETENSÃO PUNITIVA NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

A compreensão do art. 142 do Código Tributário Nacional demanda um olhar atento sobre o seu processo legislativo, iniciado em 1953 e concluído mais de dez anos após, em 1966, ainda sob a batuta de Rubens Gomes de Sousa.

1.1 Anteprojeto do CTN

Em agosto de 1953, no bojo do governo Getúlio Vargas, por iniciativa do então Ministro da Fazenda,³ Osvaldo Aranha, foi designada uma Comissão Especial⁴ para projetar a sistematização das normas gerais de direito tributário – um código tributário nacional – baseado no Anteprojeto elaborado por Rubens Gomes de Sousa,⁵ mediante ampla divulgação e colaboração da sociedade durante 90 dias, tudo de acordo com a Portaria do Ministério da Fazenda n. 784, de 19 de agosto de 1953.⁶

A minuta do Anteprojeto do CTN foi publicada no Diário Oficial de 25 de agosto de 1953⁷ e a Comissão Especial iniciou seus trabalhos, mediante uma série de reuniões e a análise de cada um dos dispositivos propostos por Gomes de Sousa, bem como considerando as 1.152 sugestões recebidas da sociedade, entre setembro de 1953 e maio de 1954.

O Anteprojeto tratava do lançamento em seu art. 168, cuja redação limitava-se à pretensão arrecadatória do Estado, definindo o conceito e a finalidade do ato de constituição do crédito tributário, nos seguintes termos:

Art. 168. Lançamento é a atividade destinada a constituir o crédito tributário mediante a verificação da ocorrência e das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal, a avaliação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a expedição do título formal de dívida.

As penalidades, por sua vez, eram tratadas em Título próprio, estendendo-se por 31 artigos, uma liturgia própria e complexa – entre os arts. 270 e 301 –, iniciada por sua aplicação pela autoridade fiscal, seguida da sua graduação pela autoridade julgadora,

³ Uma das razões ao projeto seria a influência das propostas de modernização da economia apresentadas pela Comissão Mista Brasil-EUA (CASTRO, J. A.; SANTOS, C. H.; RIBEIRO, J. A. C. *Tributação e equidade no Brasil*: um registro da reflexão do Ipea no Biênio 2008-2009. Brasília: Ipea, 2010. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/3273>. Acesso em: 26 nov. 2020.) Aproveitando dos trabalhos de missões anteriores, com destaque à Missão Abbink (1948) – Comissão Brasileiro-Americana de estudos Econômicos – que enfocou os problemas financeiros do Brasil e recomendou melhorias à arrecadação tributária, foi instalada no âmbito e no próprio prédio do Ministério da Fazenda, em 19 de julho de 1951, com o objetivo de elaborar projetos ao desenvolvimento do potencial econômico brasileiro, cujos trabalhos se completaram em 31 de julho de 1953 e foram encerrados, oficialmente, em 31 de dezembro de 1953, com relatório final apresentado ao então Ministro da Fazenda, Eugênio Gudín, em novembro de 1954, conforme informações disponíveis em: <https://www.fgv.br/cpdoc/acervo/dicionarios/verbete-tematico/comissao-mista-brasil-estados-unidos>. Acesso em: 26 nov. 2020.

⁴ Presidida pelo Ministro e composta por Rubens Gomes de Sousa e pelos técnicos do Ministério Afonso Almiro Ribeiro da Costa, Pedro Teixeira Soares Júnior, Gerson Augusto da Silva e Romeu Gibson.

⁵ LUQUI, Juan Carlo. O projeto de Código tributário nacional do Brasil. *Revista de Direito Administrativo – RDA*, n. 44, p. 540-547, 1956.

⁶ Publicada no Diário Oficial de 20 de agosto e 1953, p. 14.362.

⁷ p. 14.567 e seguintes.

baseada em circunstâncias agravantes e atenuantes previstas em seus arts. 276 e 281, respectivamente.⁸

O mandamento da graduação se destinava ao julgador administrativo e continha instrumental próprio e suficiente à sua graduação, mediante circunstâncias agravantes e atenuantes, nos termos dos arts. 294 a 297.⁹

No Anteprojeto, Gomes de Sousa pretendeu trazer à legislação tributária uma cartilha completa e própria ao regramento de infrações e sanções tributárias, estabelecendo a sua graduação de acordo com circunstâncias selecionadas propositalmente a caracterizar atenuação ou agravamento da penalidade, a cargo da autoridade julgadora.

Para colaborar na discussão, o então Instituto Brasileiro de Direito Financeiro (IBDF) constituiu uma Comissão formada por seletos juristas,¹⁰ que produziu Parecer¹¹ opinando sobre os arts. 1º a 446 do Anteprojeto.

⁸ “Art. 276. Constituem circunstâncias agravantes, para os efeitos referidos no art. 295, além de outros que sejam expressamente previstos em lei tributária: I. A circunstância da infração depender ou resultar de infração de outra lei, tributária ou não, ou de contrato social ou estatuto de pessoa jurídica de direito privado, ou ainda de excesso ou violação de mandato, função, cargo ou emprego; II. A reincidência; III. A sonegação; IV. A fraude; V. O conluio”. “Art. 281. Constituem circunstâncias atenuantes, para os efeitos previstos no art. 295, sem prejuízo de outros que sejam expressamente previstos em lei tributária, ou dela decorram, observado o disposto na alínea I do art. 273: I. As circunstâncias que reduzem a imputabilidade, nos termos do disposto no art. 287; II. O pagamento do tributo ou o depósito da importância respectiva, nos termos do disposto na alínea I do art. 289, após o início da ação fiscal, mas antes de qualquer decisão condenatória. Parágrafo único. A enumeração constante deste artigo não é taxativa, podendo a autoridade julgadora, a seu critério, considerar outras circunstâncias que resultem do processo, ainda que não expressamente previstas em lei como atenuantes”. (SOUSA, Rubens Gomes de. Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. In: BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, p. 263-406, 1954. p. 336-338. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 9 nov. 2020.)

⁹ “Art. 294. Salvo para as infrações de dispositivos da legislação tributária referentes a obrigações tributárias acessórias, a lei tributária fixará o mínimo e o máximo da multa aplicável, designando-os expressamente pela indicação de quantias certas de dinheiro, ou de porcentagens a serem calculadas sobre o tributo devido.

Art. 295. A graduação da multa pela autoridade julgadora obedecerá aos seguintes critérios, observado ainda o disposto nos arts. 296 e 297:

I. Ocorrendo apenas circunstâncias atenuantes, a multa será aplicada no mínimo;
II. Ocorrendo apenas circunstâncias agravantes, a multa será aplicada no máximo;
III. Na ausência de circunstâncias tanto atenuantes como agravantes, a multa será aplicada na média do mínimo com o máximo;
IV. Concorrendo circunstâncias atenuantes e agravantes, a multa será fixada em quantia intermediária entre o mínimo e a média do mínimo com o máximo, se preponderarem as atenuantes; ou em quantia intermediária entre o máximo e a média do mínimo com o máximo, se preponderarem as agravantes; prevalecendo, para a conceituação da preponderância, a natureza das circunstâncias, quer atenuantes quer agravantes, sobre o seu número;
V. Nos casos de reincidência específica, concorrendo qualquer das demais circunstâncias agravantes previstas no art. 276, a multa poderá ser elevada até o dobro do máximo.

Art. 296. Quando seja aplicada, cumulativamente com a multa, uma ou mais de uma das outras penalidades previstas no art. 292, a multa será reduzida:

I. De um terço, se fôr cumulada com mais uma penalidade;
II. De metade, se fôr cumulada com mais duas penalidades;
III. De dois terços, se fôr cumulada com mais de duas penalidades.

Art. 297. Nos casos de infração continuada, aplicam-se cumulativamente as penalidades cominadas a cada uma das ações ou omissões que concorram para a sua consumação, desde que constituam isoladamente infrações”. (SOUSA, Rubens Gomes de. Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. In: BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, p. 263-406, 1954. p. 341-342. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 8 nov. 2020.)

¹⁰ Drs. Tito Rezende (Presidente), Carlos da Rocha Guimarães, Eduardo Lopes Rodrigues, Jayme Péricles e Gilberto de Ulhôa Canto.

¹¹ INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO (IBDF). *Codificação do direito tributário*. Rio de Janeiro: IBDF, 1955.

A Comissão do IBDF sugeriu a exclusão do regramento de infrações e penalidades, por considerá-lo pertinente ao Direito Penal Tributário e não a um *Codex* fiscal – ou Direito Tributário Penal. Assevera tratar-se de infrações formais, sendo prescindível o elemento doloso à sua configuração, pelo que não haveria **vantagens práticas apreciáveis** em se valorar a intenção do acusado no cometimento da infração.

Também, criticou a gradação de penalidades prevista no Anteprojeto – de forma ampla e dedicada – por considerar que poderia ser estabelecida (gradação) naturalmente, mediante multas proporcionais aos tributos fraudados ou sonegados, o que corresponderia a uma **gradação natural**. Nas palavras da Comissão do IBDF:¹² “As leis fiscais tendem, cada vez mais, a estabelecer multas proporcionais aos tributos fraudados ou sonegados, estabelecendo-se assim uma gradação natural”.

O entendimento encimado assume especial relevância, pois sinaliza, de certa forma, uma visão pelo caráter vinculado e mesmo automático da penalidade tida por cabível em caso de lançamento de ofício de tributo tido por inadimplido, cuja gradação seria de ordem diretamente proporcional ao valor do tributo – adjetivando-se de **multa proporcional**, de acordo com o Parecer.

Tal interpretação – frise-se – a um só lance, entre outros argumentos, justificou não só a eliminação da gradação da penalidade, mas também a competência da Autoridade Administrativa julgadora para fazê-lo, tal como previsto no Anteprojeto, cedendo espaço para uma gradação aplicada *ex lege*, por meio de previsão de multa como um percentual do tributo, indiferente ao casuísmo e passível de aplicação automatizada por parte da autoridade lançadora.

1.2 Projeto do CTN de 1954

O texto final do Anteprojeto, então vertido em Projeto, em 1954, não contemplou nenhuma das hipóteses de gradação antes previstas, tampouco a atribuição de competência à autoridade julgadora para fazê-lo, mas a sua marca ficou registrada na legislação tributária, especialmente naquela originada à época das discussões que antecederam o Código, mediante influência direta da metodologia de dosimetria da penalidade fiscal.¹³

¹² INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO (IBDF). *Codificação do direito tributário*. Rio de Janeiro: IBDF, 1955. p. 137.

¹³ Ilustra essa afirmação a Lei n. 4.502/1964, que antecedeu em, praticamente, 2 anos o advento do Código Tributário Nacional, prevendo critérios de graduação da penalidade fiscal relativamente ao antigo imposto de consumo e, mais, atribuiu à autoridade julgadora a aplicação da penalidade considerando circunstâncias agravantes e atenuantes, a teor dos arts. 67 e 68:

“Art. 67. Compete à autoridade julgadora, atendendo aos antecedentes do infrator, aos motivos determinantes da infração e à gravidade de suas consequências efetivas ou potenciais;

I – determinar a pena ou as penas aplicáveis ao infrator;

II – fixar, dentro dos limites legais, a quantidade da pena aplicável”.

“Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo.

§ 1º São circunstâncias agravantes:

I – a reincidência;

II – o fato de o imposto, não lançado ou lançado a menos, referir-se a produto cuja tributação e classificação fiscal já tenham sido objeto de decisão passada em julgado, proferida em consulta formulada pelo infrator;

III – a inobservância de instruções dos agentes fiscalizadores sobre a obrigação violada, anotada nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo;

IV – qualquer circunstância que demonstre a existência de artifício doloso na prática da infração, ou que importe em agravar as suas consequências ou em retardar o seu conhecimento pela autoridade fazendária.

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio”.

O resultado dos trabalhos da Comissão Especial de 1953, com a colaboração da Comissão do IBDF, sobre o Anteprojeto, implicou relevante alteração no tratamento da pretensão punitiva do Estado no plano tributário, mormente ao retirarem do texto todas as regras voltadas à aplicação e determinação da sanção¹⁴ tributária.

Tal fato, por certo, influenciou a redação final do art. 168, renumerado para art. 105 no Projeto do CTN de 1954.¹⁵

Art. 105. Lançamento é o ato privativo da autoridade administrativa, destinado a constituir o crédito tributário mediante a verificação da ocorrência da obrigação tributária correspondente, a determinação de matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do contribuinte e **sendo caso, a aplicação da penalidade cabível.** (grifo nosso)

Nossa atenção volta-se à parte final do dispositivo, por inaugurar a previsão do tratamento da penalidade pelo lançamento, ora no sentido de, sendo caso, aplicar a penalidade cabível.

Assim nasceu a pretensão punitiva no bojo do lançamento tributário no contexto histórico do processo legislativo do CTN – ainda como Projeto, atribuindo à autoridade lançadora a tarefa de aplicar multa quando for o caso, indicando não haver espaço para sua gradação pela mesma autoridade, tampouco dúvida acerca da competência para impor a penalidade, de acordo com a sua redação.

A Comissão Especial apresentou a versão final do Anteprojeto ao então Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha, e este o encaminhou à Presidência da República, em julho de 1954. Em sua Exposição de Motivos,¹⁶ o Ministro enfatizou a importância da codificação tributária ao país, mormente por sua estrutura federalista, em prol da autonomia financeira dos entes *pari passu* à sua autonomia política, bem como a concepção de um meio termo entre um código unitário e a multiplicidade de códigos locais. E destacou como razão máxima à iniciativa o advento do art. 5º, XV, “b”, da Constituição de 1946, que atribuiu competência à União para legislar sobre normas gerais e direito financeiro.

¹⁴ Hugo de Brito Machado leciona que sanção é gênero e pena é espécie, sendo que aquela pode ser executória, indenizatória ou punitiva. No âmbito tributário, a sanção se afiguraria punitiva – também chamada penalidade ou pena – dado objetivar a repressão da prática do ilícito a que corresponde, possuindo caráter patrimonial ou pessoal. A sanção punitiva pode ser classificada em administrativa – a cargo da Administração – ou penal – passível de aplicação pelo Direito Penal. A sanção punitiva passível de aplicação pela Autoridade Administrativa é a de caráter patrimonial. (MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 8-10.)

¹⁵ INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO (IBDF). *Codificação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: IBDF, 1955, p. 226-230.

¹⁶ De acordo com a Exposição de Motivos do Projeto do Código Tributário Nacional de 1954: “A segunda fase dos trabalhos, de janeiro a abril de 1954, foi ocupada por um novo regime integral do Anteprojeto, já então com as alterações propostas na primeira, para estudo individual de cada uma das 1152 sugestões recebidas, classificadas pelos dispositivos a que se referiam. Concluída essa fase, a Comissão designou como Relator Geral o Professor RUBENS GOMES DE SOUSA e, no decurso do mês de maio de 1954, discutiu e votou o texto definitivo do Projeto e a justificação individual de seus artigos, constante do Relatório anexo a esta Exposição de Motivos.” (ARANHA, Oswaldo. Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, Dr. Oswaldo Aranha, encaminhado ao Sr. Presidente da República o Projeto do Código Tributário Nacional. In: BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, p. 1-15, 1954. p. 15. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 7 nov 2020.)

Ato seguinte, por meio da Mensagem n. 373, de 20 de agosto de 1954, firmada pelo então Presidente Getúlio Vargas,¹⁷ o texto foi apresentado à Câmara dos Deputados, onde foi recebido como Projeto de Lei (PL) n. 4.834/1954, cuja leitura e publicação ocorreu em 6 de setembro de 1954,¹⁸ iniciando o processo no âmbito do Poder Legislativo.

O PL n. 4.834/1954 foi objeto de cuidadoso estudo do então Deputado Aliomar Baleeiro, que acolheu as 54 emendas oferecidas à consideração do Plenário, cujo parecer foi aprovado por unanimidade pela Comissão de Constituição e Justiça, em 7 de outubro de 1959, sob a relatoria do então Deputado Bilac Pinto, seguido de aprovação, também, pelas Comissões de Economia e de Finanças, em pareceres de 20 de novembro de 1959, do deputado Oscar Corrêa, e 12 de dezembro de 1962, do deputado Oton Nader.

Contudo, de acordo com informação publicada no Diário do Congresso Nacional, de 2 de abril de 1971, p. 45, esse Projeto de Lei¹⁹ teria sido arquivado nos termos do art. 58, §2º, da Constituição Federal.²⁰ Ou seja, nos anais da Câmara dos Deputados, consta que o PL n. 4.834/1954 não teria sido aprovado, mas rejeitado na Casa, ensejando o seu arquivamento, em 1º de abril de 1971.²¹

Tancredo Neves, então Deputado Federal, referiu-se ao impacto da mudança no Sistema Tributário Nacional sobre tal contexto político afirmando que “(...) a reforma tributária não sai enquanto depender do apoio do Congresso, porque [incide] sobre todos os grupos a ninguém interessando (...)”.²²

1.3 Projeto do CTN de 1966

A análise dos alfarrábios do Poder Legislativo nos permite desvendar o que seria a continuidade do PL n. 4.834/1954, mediante o Projeto de Lei do Congresso Nacional (PLN) n. 13/1966,²³ também de iniciativa do Poder Executivo, pelas mãos do então Ministro da Fazenda, Octávio Gouvêa de Bulhões,²⁴ endereçada ao então Presidente H.

¹⁷ Teria sido a última Mensagem firmada pelo Presidente Getúlio Vargas, morto 4 dias após, em 24 de agosto de 1954.

¹⁸ Conforme registrado no DCN, Seção I, de 7 de setembro de 1954, p. 6071. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/montaPdf.asp?narquivo=DCD07SET1954.pdf&npagina=>. Acesso em: 6 nov. 2020.

¹⁹ Indicado na p. 46, coluna 4, do DCN de 02/04/1971, Seção I. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/montaPdf.asp?narquivo=DCD02ABR1971.pdf&npagina=>. Acesso em: 15 nov. 2020.

²⁰ O referido dispositivo da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969, dispunha o seguinte: “Art. 58. O projeto de lei aprovado por uma Câmara será revisto pela outra, em um só turno de discussão e votação. (...) § 2º O projeto de lei, que receber, quanto ao mérito, parecer contrário de todas as comissões, será tido como rejeitado.”

²¹ Vide última ação legislativa do PL n. 4.834/1954 em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=224724>. Acesso em: 4 nov. 2020.

²² *Apud* BENEVIDES, M. V. *O governo Kubitschek: desenvolvimento econômico e estabilidade política, 1956-1961*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1976. p. 80.

²³ Interessante observar a disposição preliminar do PLN n. 13/1966, que estabelece a sua matriz constitucional: “Art. 1º Esta lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional número 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no art. 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar”. (Diário do Congresso Nacional, Seção 1, 15/9/1966, p. 5790. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/montaPdf.asp?narquivo=DCD15SET1966.pdf&npagina=>. Acesso em: 10 nov. 2020)

²⁴ Signatário da Exposição de Motivos, nos seguintes termos: “EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS N. 662. *Institui Normas Gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Excelentíssimo Sr. Presidente da República: Tenho a honra de submeter à elevada consideração de V. Ex^a o anexo projeto de lei que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui Normas Gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e

Castello Branco, que o apresentou à Câmara dos Deputados, por meio da Mensagem n. 14, de 14 de setembro de 1966,²⁵ cujo texto foi publicado no DCN, Seção I, de 15 de setembro de 1966.²⁶

No texto desse PLN, encontramos no art. 142 o comando do lançamento nos mesmos termos em que veio a ser aprovado e promulgado sob o CTN, a saber:

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, propôr a aplicação da penalidade cabível.** (grifo nosso)

Consta que esse PLN tramitou de forma célere, entre 14 de setembro e 6 de outubro de 1966, sob breve apreciação conjunta²⁷ das duas Casas do Congresso Nacional, liderada por uma Comissão Mista²⁸ formada para o seu estudo. O PLN recebeu 63 propostas de emendas²⁹ de iniciativa dos Congressistas e mais 17 propostas apresentadas pelo Relator.

Em 23 de setembro de 1966, no plenário da Câmara dos Deputados, foram lidas as emendas ao PLN n. 13/1966.

Em sessão de 6 de outubro de 1966, o Plenário do Congresso Nacional deliberou e aprovou o Substitutivo do PLN n. 13/1966 com pequenas alterações.³⁰

Encerrando o processo legislativo, seguiu ao Presidente da República e foi promulgado em 25 de outubro de 1966, originando a Lei n. 5.172/1966, publicada no Diário Oficial da União em 27 de outubro de 1966.³¹

Municípios. A instituição de normas gerais é reclamada de longa data pelos juristas, pelos estudiosos de finanças e pelos técnicos de administração. O que se reclama é um sistema de normas gerais aplicáveis a todos os tributos, ou seja um texto básico disciplinador do exercício do poder de tributar. Essa disciplina é especialmente necessária no Brasil, país de organização federativa onde é freqüente a adoção de critérios diferentes em situações econômicas e juridicamente idênticas. (...)” (Diário do Congresso Nacional, Seção I, 15/9/1966, p. 5801. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/montaPdf.asp?narquivo=DCD15SET1966.pdf&npagina=>. Acesso em: 10 nov. 2020)

²⁵ Com os seguintes dizeres: “Senhores Membros do Congresso Nacional: Na forma do artigo 5º, §3º do Ato Institucional n. 2, tenho a honra de submeter à deliberação de Vossas Excelências, acompanhado de Exposição de Motivos do Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda, o incluso projeto de lei que dispõe sobre o Sistema tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis à união, Estados e Municípios”.

²⁶ p. 5790 a 5799. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/montaPdf.asp?narquivo=DCD15SET1966.pdf&npagina=>. Acesso em: 10 nov. 2020.

²⁷ Consta do DCN, Seção I, de 16 de setembro de 1966, p. 5875, coluna 3, ofício emitido pelo Presidente do Senado Federal endereçado à Presidência da Câmara dos Deputados, reportando a deliberação daquela Casa à convocação de sessão conjunta das duas Casas para 15 de setembro de 1966 para iniciar o curso de determinadas proposições, dentre as quais o PLN n. 13/1966. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/montaPdf.asp?narquivo=DCD16SET1966.pdf&npagina=>. Acesso em: 10 nov. 2020.

²⁸ A composição da Comissão consta do DCN, Seção I, de 17 de setembro de 1966, p. 5961, coluna 1: Presidente: Senador Argemiro Figueiredo; Vice-Presidente: Senador José Leite; Relator: Deputado Daniel Faraco; Senadores: Eurico Rezende, Menezes Pimentel, José Leite, Nerivaldo Vieira, Eugênio de Barros, Antônio Carlos, Atílio Fontana, Argemiro Figueiredo, Bezerra Neto, José Ermirio e Josaphat Marinho; Deputados: Antônio Feliciano, Dnar Mendes, Ivan Luiz, Flácio Marcílio, Daniel Faraco, Elias do Carmo, Rui Santos, César Prieto, Pacheco Chaves, Aloísio de Castro e Wilson Martins.

²⁹ Conforme consta do DCN, Seção I, de 24 de setembro de 1966, p. 6163-6170. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/montaPdf.asp?narquivo=DCD24SET1966.pdf&npagina=>. Acesso em: 12 nov. 2020.

³⁰ O Plenário reverteu o parecer contrário à emenda n. 11 e a acresceu dentre as outras emendas acolhidas pelo Relator, restando aprovado nos demais termos, conforme deliberação consignada no DCN, Seção I, de 7 de outubro de 1966, p. 6625 e 6626. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/montaPdf.asp?narquivo=DCD07OUT1966.pdf&npagina=>. Acesso em: 19 nov. 2020.

³¹ DOFC de 27/10/1966, p. 12452. Retificada em 31 de outubro de 1966. RETIFICAÇÃO: DOFC de 31/10/1966, p. 12567. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 18 nov. 2020.

1.4 Código Tributário Nacional

Em sua versão final aprovada, o CTN replicou o texto do art. 142 do PLN n. 13/1966, transcrito acima.

Em total inovação ao Anteprojeto e mesmo ao PL n. 4.834/1954, o legislador incluiu a pretensão punitiva no lançamento jungida à expressão “se caso” e ao termo “propor”, conferindo a natureza casuística e propositiva da penalidade a cargo da Autoridade Administrativa competente à constituição do crédito tributário.

Ou seja, a versão aprovada do CTN não trouxe a mesma redação do Anteprojeto ou do Projeto sob o PL n. 4.834/1954 – este último referindo-se à aplicação da penalidade cabível -, mas inaugurou o comando propositivo da penalidade, que tomou o lugar da tarefa de imposição.

É dizer: foi uma opção do Ministério da Fazenda, órgão responsável pela elaboração e apresentação do Projeto à Presidência da República, via Exposição de Motivos n. 662, firmada pelo Ministro Octávio Gouvêa de Bulhões, adotar a redação do PLN n. 13/1966, e, em especial, definir o comando da pretensão punitiva no lançamento de forma casuística e propositiva.

Contrario sensu, optou-se por não atribuir – ou melhor, não manter a atribuição de – competência de aplicação de penalidade de forma automática e vinculada à cobrança de tributos como constava da redação do PL n. 4.834/1954.

Note-se a relevância do contexto encimado para compreender a redação do art. 142 do CTN em vigor desde 1966, mormente pelo fato de as inúmeras leis tributárias em vigor, em especial aquelas que tratam de penalidades, serem posteriores ao CTN – a exemplo da Lei n. 9.430/1996 –, o que, à obviedade, por força hierárquica e normativa do *Codex*, implica baliza direta à vontade do legislador ordinário e mesmo das autoridades tributárias, notadamente ao exercício da pretensão punitiva.

Em debate travado em 1972 durante o III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em aula magna ministrada por Rubens Gomes de Sousa sobre Procedimento Tributário,³² encontramos o autor do Anteprojeto externando a sua interpretação da natureza **propositiva** da pretensão punitiva encerrada no comando do art. 142 do CTN.

Convidando Geraldo Ataliba (coordenador do Curso) a discutir a interpretação desse comando legal, Gomes de Sousa destaca a diferença entre as atividades de constituir o crédito tributário *stricto sensu* (i.e., tributo) e cominar penalidade, ambas no bojo do lançamento, e suscita que este (lançamento) seria impositivo quanto ao tributo e propositivo em relação à penalidade. São suas as palavras transcritas a seguir:

(...) ao distinguir entre a atividade administrativa de constituição de um crédito tributário e a atividade administrativa de imposição de uma penalidade, que podem ser separadas ou concomitantes, e na maioria dos casos serão concomitantes; basta ver o art. 142 do Código Tributário, que diz que o objetivo do lançamento é propor a aplicação das penalidades. Compete

³² SOUSA, Rubens Gomes de. Do procedimento tributário. In: ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário*, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 369-409, 1978.

privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação de penalidade cabível. De maneira que o lançamento é ato impositivo, no que tange ao tributo? No que se refere à aplicação de uma sanção, de uma penalidade, ele é apenas uma propositura, suposta e obviamente, para uma autoridade hierarquicamente superior àquela que emite o lançamento.³³

Em resposta, Geraldo Ataliba pondera que o caráter propositivo seria imanente à competência da autoridade lançadora em ato praticado anteriormente ao exercício do direito de defesa por parte do sujeito passivo, refletindo a sistemática do direito administrativo. As palavras de Ataliba são esclarecedoras:

Como, na nossa sistemática, as medidas de maior responsabilidade para administração são tomadas por órgãos superiores, chefes, diretores, às vezes até secretários ou ministros curvando-se a esta sistemática, que adotamos no direito administrativo, a lei diz que o fiscal procede ao lançamento imediatamente e propõe, ao seu superior imediato ou não, a penalidade a ser aplicada e este só irá aplicá-la depois da defesa do contribuinte, depois que ele expõe seus argumentos, deduza suas provas e assim exerça o direito de ampla defesa. (...) Ela se dá na própria esfera administrativa. Assim se interpreta, sistematicamente, esta disposição.³⁴

Portanto, em se tratando de lançamento decorrente de auto de infração com proposta de penalidade, é de se ver que o crédito tributário torna-se definitivo e a penalidade aplicada mediante decisão final administrativa, caso esta mantenha a proposição feita pela autoridade lançadora, sujeitando-se à inscrição em Dívida Ativa e, somente a partir daí, gozando de presunção de certeza e liquidez e com efeito de prova pré-constituída, representando, somente em tal estágio, o entendimento da Autoridade Administrativa acerca da obrigação tributária correspondente.

2. CONSIDERAÇÕES SOBRE A INTERAÇÃO ENTRE A TEORIA E A PRÁTICA DA PRETENSÃO PUNITIVA PREVISTA NO ART. 142 DO CTN

A partir da visão histórica da formação do art. 142 do CTN, passamos a analisar efeitos do exercício da pretensão punitiva em matéria tributária na prática do Fisco federal.

2.1 Proposição *versus* imposição da penalidade pela autoridade fiscal

O caráter propositivo da pretensão punitiva previsto no art. 142 do CTN é fruto do aperfeiçoamento do Projeto do CTN de 1954, que, ao não aproveitar do Anteprojeto os Livros relativos a Infrações e Penalidades e Processo Tributário, acabou por descaracterizar o sistema de Direito Tributário Penal delineado por Rubens Gomes de Sousa

³³ SOUSA, Rubens Gomes de. Do procedimento tributário. In: ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário*: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 369-409, 1978. p. 386.

³⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. Do procedimento tributário. In: ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário*: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 369-409, 1978. p. 387.

(no Anteprojeto). E, por meio do Projeto do CTN de 1966, Gomes de Sousa reformulou o comando ao exercício da pretensão punitiva, reintroduzindo-o no fluxo de formação do crédito tributário, para recuperar a feição propositiva da penalidade manejada pela autoridade lançadora, via lançamento, atribuindo ao julgador administrativo o mister de aferir a efetiva aplicabilidade da sanção, no curso do processo administrativo tributário.

Seria igualmente possível, ainda, que, ao analisar o caso concreto, o agente lançador decidisse não propor a aplicação de penalidade, ou graduá-la em percentual inferior ao limite legal, por convicção acerca da total coerência entre o tratamento tributário conferido pelo sujeito passivo e a interpretação possível da legislação tributária suficiente para afastar a infração, independentemente de ser devido tributo.

Nesse sentido, a interpretação favorável à feição propositiva da pretensão punitiva não suplantaria a vontade do Poder Legislativo, mas, em verdade, a ratificaria, por estar contida como tal no bojo do Projeto do CTN de 1966, conforme visto no primeiro capítulo deste trabalho, o que também afastaria de per si a rotulagem dessa exegese como uma visão simplista e gramatical do termo “propor” vazado no art. 142 do CTN.

O art. 142 define, categoricamente, que, no bojo do ato inaugural do lançamento, poderia se propor a aplicação de penalidade quando fosse o caso. *Contrario sensu*, nem sempre é caso de propor, tampouco de aplicar penalidades, a exemplo das hipóteses previstas no próprio CTN, dentre as quais: art. 100, parágrafo único³⁵; art. 108, IV e §2º³⁶; art. 112³⁷. E, se for caso de penalidade, a proposta feita no bojo do auto de infração projetaria a sua aplicabilidade para ato distinto, posterior, de natureza judicante, mediante o sopesamento das razões de fato e de direito trazidas aos autos, no pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

A natureza da pretensão punitiva ora defendida não prejudica ou altera o fato de que a proposição feita no auto de infração já seria suficiente para constituir o crédito tributário, inclusive quanto à multa, e evitar a decadência, conforme asseverado pelo STF³⁸ e pacificado no âmbito do STJ.³⁹

³⁵ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

³⁶ “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

(...) IV - a equidade.

(...) § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”

³⁷ “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

³⁸ Nesse sentido, o entendimento vazado nos autos dos Embargos de Divergência no RE n. 94.462/SP, julgados pelo Pleno, sob a relatoria do Ministro Moreira Alves, em 06/10/1982.

³⁹ Nesse sentido, o entendimento vazado nos autos do AgInt no REsp 1.587.540/PE, julgado pela Primeira Turma da Primeira Seção, sob a relatoria da Ministra Regina Helena Costa, em 18/08/2016.

Outras questões relevantes decorrentes da adoção da natureza propositiva referem-se ao seu efeito sobre a rotina fiscal do lançamento tributário, mais precisamente se implicaria um “engessamento” do ato administrativo. A resposta é negativa. A valoração da conduta do contribuinte – em especial a sua boa-fé – e a verificação do enquadramento do caso em hipóteses de não cabimento de penalidade e a necessária motivação da proposição de penalidade já compõem o trabalho fiscal e não seriam tarefas novas sob a interpretação encetada neste trabalho acerca do art. 142 do CTN.

Contudo, restaria corretamente alijada a equivocada automaticidade do trabalho fiscal de considerar vinculada ao tributo uma multa de 75% pelo simples e exclusivo fato da lavratura do auto de infração.

A exegese ora defendida arrimaria efeitos importantes.

Admitir-se-ia a realização de lançamento tributário sem a cominação de penalidade, ou decisão nesse sentido por parte da autoridade julgadora administrativa, por reconhecê-la inaplicável ao caso com amparo no próprio CTN, assegurando a autoridade fiscal de uma equivocada responsabilização por deixar de aplicar multa. É dizer, não se trataria de descumprir normas de aplicação de penalidade, essencialmente de natureza ordinária, mas de cumprir as normas gerais de Direito Tributário encetadas no CTN.

Por outro lado, se cabível e proposta, que o montante da multa não se incorporasse no crédito tributário *ab initio*, mas somente quando da sua constituição definitiva, mediante ausência de contestação do contribuinte, ou decisão irrecorrível na esfera administrativa que aplique a penalidade.

Há relevante diferença entre se considerar devido o valor do tributo acrescido de juros de mora e crescer ao seu montante uma parcela de 75%, 150%, ou 225%, mormente para fins de procedimentos também praticados de ofício com a pretensão de assegurar a solvência do crédito tributário, a exemplo do arrolamento de bens e direitos.⁴⁰

Ora, estando *sub judice* a caracterização da infração e mesmo a sua gradação, mostra-se apropriado não considerar o *quantum* da penalidade integrado no crédito tributário até que se tenha a sua constituição definitiva por meio de decisão da autoridade julgadora competente confirmando a sua proposição e a aplicando.

As duas pretensões titularizadas pelo Fisco encontram-se reunidas no art. 142 do CTN: arrecadatória quanto ao tributo e punitiva quanto às infrações, cada qual com regimes jurídicos próprios e autônomos entre si.

O regime jurídico de penalidades no CTN vaza comandos relevantes ao próprio lançamento, mais especificamente à identificação da punibilidade do sujeito passivo, em função do motivo da sua conduta de inadimplemento total ou parcial do tributo, e ao transcurso do processo administrativo, com ênfase ao julgamento do lançamento (e de suas pretensões).

É basilar à correta compreensão do ato de lançamento a diferenciação entre as pretensões arrecadatória e punitiva, a começar pelo fato de o crédito tributário objeto

⁴⁰ Previsto nos arts. 64 e 64-A da Lei n. 9.532/1997 e disciplinado no âmbito federal pela Instrução Normativa RFB n. 1.565/2015.

do lançamento ser mero retrato formal da obrigação tributária que o antecede e cuja existência decorre da automática subsunção do ato à hipótese de incidência tributária definida *ex lege*, enquanto a penalidade decorre de forma direta e exclusiva do ato jurídico do lançamento de ofício corporificado em auto de infração.

Evidência do efeito prático dessa dessemelhança é, por exemplo, o fato de tributo e penalidade serem regidos pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação, de acordo com o art. 144 do CTN,⁴¹ mas somente à penalidade ser aplicável regra de retroatividade benigna para excluir o crédito tributário, na forma do art. 106, do CTN, dado que o surgimento da obrigação tributária não é influenciado por alteração legislativa posterior, tampouco por atos praticados pelo sujeito passivo anteriormente à homologação daquela visando à extinção do crédito, nos termos do art. 150, §2º, do CTN.⁴²

É dizer: o lançamento do crédito tributário *stricto sensu* decorre da existência de uma obrigação tributária originada pela simples e direta ação da legislação tributária sobre ato humano a si subsumido, enquanto a penalidade decorre da acusação de um agente fiscal contra o sujeito passivo de que este teria infringido norma tributária e que haveria penalidade aplicável a si por consequência. Ou seja, o objeto da pretensão punitiva (i.e., penalidade) depende da interpretação do Fisco acerca dos fatos e da legislação – relativa à obrigação tributária, inclusive de direito privado,⁴³ e aquela que prevê a penalidade⁴⁴ – e o objeto da pretensão arrecadatória (i.e., obrigação tributária – precursora do crédito tributário) prescinde da ação fiscal, a qual se limita a declarar⁴⁵ a sua existência e, firme em tal convicção, iniciar a constituição do crédito tributário.

⁴¹ “Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.”

⁴² “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. (...) § 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.”

⁴³ O que é considerado pelo legislador tributário, inclusive, para impedir a alterabilidade dos efeitos do direito privado em prol da incidência tributária, nos termos do art. 110 do CTN, embora a validade jurídica dos atos praticados pelo sujeito passivo, a natureza do seu objeto e os seus efeitos, bem como dos fatos realmente ocorridos sejam abstraídos para fins da definição do fato gerador, de acordo com o art. 118 do CTN. Veja-se os dispositivos citados:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

⁴⁴ Dado o Princípio da estrita legalidade insculpido no art. 97, V, do CTN:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

⁴⁵ Temos ciência da discussão doutrinária acerca do efeito declaratório ou constitutivo do lançamento em relação à obrigação tributária e filiamo-nos à lição de Berliri, para quem o lançamento é declaratório de alguns defeitos e constitutivo de outros, conforme referenciado na feliz lição de Souto Maior Borges sobre o embate doutrinário entre “declarativistas” e “constitutivas”: “Na doutrina brasileira, a primeira voz autorizada que se levantou

A percepção da exclusividade da ação fiscal na cominação de penalidade, enquanto ato unilateral perpetrado pelo credor, parece-nos suficiente para justificar o caráter propositivo da pretensão punitiva encerrada no art. 142 do CTN, não apenas em função da assimetria entre os interesses e poderes do Fisco e do contribuinte, mas, também, da compreensão dos fatos e atos *in concreto* sem a prévia oitiva do seu protagonista, ou seja, do sujeito passivo.

Creditamos ao exercício do contraditório e da ampla defesa, no bojo do processo administrativo submetido à função judicante administrativa, o equacionamento da assimetria existente no curso do procedimento fiscal e, invariavelmente, na justificação da lavratura do auto de infração, ratificando, a nosso ver, a **proposta** de penalidade pelo agente fiscal, para que a sua aplicação, se ocorrer, resulte da atividade judicante, fruto do devido debate e conhecimento pleno das circunstâncias de fato e de direito relevantes à aferição da obrigação tributária e, especialmente, de infração tributária passível de penalidade.

Talvez seja motivado pela importante coerência do caráter **propositivo** da pretensão punitiva no bojo das próprias normas gerais de Direito Tributário que, mesmo autores discordantes dessa linha admitam⁴⁶ a possibilidade de interpretação em tal

contra – e decididamente contra a polêmica entre as teses declarativistas e constitutivas, proclamando enfaticamente a necessidade da sua superação, foi a de Alfredo Augusto Becker. Como ele demonstrou, os autores que sustentam a tese de efeito declaratório do lançamento não convencem aos que lhe atribuem efeito constitutivo e nem estes conseguem convencer os primeiros. Os que assistem a disputa entre as duas teses, mera “querela fradesca” inclinam-se ora para uma, ora para outra dessas teorias inconciliáveis, sem trazer nenhuma luz à confusão doutrinária. Com apoio em Cocivera, salienta Becker que, uma vez colocado o problema em termos de uma tomada de posição no plano do efeito constitutivo ou declaratório, a doutrina não consegue explicar quais os efeitos que produz o lançamento, nem quais os efeitos que produz o fato tributável – “realização da hipótese de incidência”, na terminologia de Becker (...). A partir dessas considerações e num desdobramento necessário dela, cumpre observar que se deve a Berliri o haver trazido ao estudo das relações entre fato tributável e lançamento uma contribuição relevante para a superação dessas posições doutrinárias antagônicas. Para Berliri, o problema se simplificará enormemente se tivermos em conta que um ato pode ser declaratório com relação a alguns efeitos e constitutivo com relação a outros. Na esteira do pensamento de Berliri, ilustre autor brasileiro, o professor Paes de Barros Leães sustenta que o lançamento tem função declaratória para certos efeitos jurídicos (reconhecimento da existência, a cargo de determinado sujeito, da obrigação tributária; fixação qualitativa e quantitativa da referida prestação) e constitutiva para outros efeitos (exigibilidade da prestação; fluxo do prazo de prescrição; constituição em mora). Assim, para esse autor, o lançamento é declaratório de alguns efeitos constitutivo de outros. Em decorrência dessa colocação do tema pela doutrina moderna, pode-se desdobrar o estudo dos efeitos do lançamento tributário, não partindo de logo e aprioristicamente para tomar uma posição extremada a favor do efeito declaratório ou constitutivo do “ato de imposição”, mas por meio de uma nova direção metodológica, muito mais profícua e inovadora, caracterizada pelo estudo analítico dos efeitos decorrentes do fato tributável ou seja, considerando-se basicamente a eficácia jurídica inerente a cada um desses fenômenos (...)”. (BORGES, José Souto Maior. Pequena introdução crítica ao estudo do lançamento tributário. *In: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO FINANCEIRO* (coord.). *Proposições tributárias*: em homenagem a Rubens Gomes de Sousa. São Paulo: Resenha Tributária, p. 151-171, 1975. p. 169). Ruy Barbosa Nogueira recorda que Rubens Gomes de Sousa teria adotado e demonstrado o efeito declaratório do lançamento em seu “Compêndio de Legislação Tributária”, Ed. Financeiros, 1952, e repetido em sua 2ª edição, mas adotou, mais tarde, a posição intermediária encimada, refletindo-a no art. 105 do Projeto do CTN. (NÓGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. Reprodução eletrofotostática do original impresso em 1965. São Paulo: Resenha Tributária, 1973. p. 36, citado em nota de rodapé.)

⁴⁶ A exemplo dos autores a seguir referenciados e seus dizeres:

- Paulo de Barros Carvalho: “Só existe “auto de infração” onde há infração da lei tributária. Não se pode cogitar de auto de infração para simples lançamento do tributo. A infringência de dispositivo tributário pode ou não estar ligada à falta de cumprimento da obrigação tributária. É apenas um característico secundário. Pode haver o auto de infração ou pelo descumprimento de um dever acessório, ou pela falta de recolhimento de um tributo. Todavia, a essência do auto de infração é o registro, que um funcionário externo da fiscalização faz, da existência de infringência de um dispositivo tributário. Concordamos que é uma simples proposta, pois, o Código diz “ou propor a aplicação de penalidades pecuniárias”. Nesse caso, talvez seja correta essa conclusão, que diz que o auto de infração constitui o início de um lançamento. Evidentemente, essa proposta será ou não aceita. Quem tiver competência para acolher ou não essa proposta fará definitivamente o lançamento (...)”. (*Apud* BARROS, José Eduardo Monteiro de. *Teoria geral do lançamento*. *In: ATALIBA, Geraldo. Elementos de direito*

sentido, mormente no contexto do fluxo de formação do crédito tributário, mediante o contencioso administrativo, onde o lançamento seria apenas o ato inicial e a constituição definitiva daquele jungida à aplicação da penalidade competiriam à autoridade julgadora.

Frise-se que o art. 142, *caput*, *in fine*, do CTN, define dois comandos igualmente relevantes ao exercício da pretensão punitiva pelo Fisco: o primeiro liga-se à expressão “sendo o caso”, definindo que pode haver lançamento desacompanhado de penalidade; e o segundo refere-se à ação “propor”, no sentido de que a penalidade não é aplicada pelo agente fiscal, mas proposta para que uma outra autoridade – no caso, a julgadora – delibere a sua aplicação.

E a compreensão da expressão “sendo o caso” demanda uma interpretação sistemática do próprio CTN, antes de se descer à legislação ordinária, a exemplo da Lei n. 9.430/1996, sob pena de se inverter o plano hierárquico das normas e alijar a antecedência natural do CTN na atividade hermenêutica.

Um dos comandos do CTN que orienta o (não) cabimento de penalidade – mais precisamente a multa de ofício básica – é o seu art. 100, ao definir hipóteses *numerus clausus* em que o lançamento de ofício de tributo deverá ser desacompanhado de penalidade.

Contudo, tal dispositivo não encerra as únicas hipóteses em que *não seria caso* de cominação da multa de ofício básica no lançamento de ofício de tributo, seja porque a sua redação não elimina outras hipóteses previstas no próprio CTN, ou em legislação ordinária – a exemplo do art. 63 da Lei n. 9.430/1996^{47/48} e do art. 5º, §2º, do Decreto-lei n. 2.124/1984 –⁴⁹ seja porque não vincula a etapa judicante do fluxo de formação do crédito tributário, onde o julgador administrativo está a analisar a proposta de penalidade formulada pelo agente fiscal e, para tanto, aprecia, dentre outros, aspectos subjetivos da conduta do sujeito passivo, sendo competente para deliberar, também, pelo descabimento da multa de ofício básica.

tributário: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 411-445, 1978. p. 440.)

- Noé Winkler: “Proposição, num certo sentido, pode ser até do próprio lançamento sem multa.” (WINKLER, Noé. Aspectos do imprescindível esforço para demonstração da inércia e outras considerações. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1*: decadência e prescrição. São Paulo: Resenha Tributária, p. 285-312, 1976. p. 299.)

- Marcelo Guerra Martins: “É importante notar que, enumerando os atos que compõem o procedimento de lançamento, o art. 142 não estabeleceu a proposta de aplicação da penalidade como regra geral e única. A aplicação da penalidade será proposta, sendo o caso, diz o artigo. E em que caso a penalidade será apenas proposta, e não diretamente aplicada e lançada? O CTN não esclarece que caso seria esse, mas é possível admitir que seja aquele em que, por exemplo, (...) a penalidade, embora pecuniária, deva ser confirmada ou dosada por outra autoridade, havendo, em razão disso, simples proposta para aplicação da multa em lançamento que, de todo modo, será obrigatoriamente feito, em outro momento.” (In: FREITAS, Vladimir Passos (coord). *Código tributário nacional comentado*. 8. ed. São Paulo: RT, 2020. E-book. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/codigos/72655091/v8/page/1>. Acesso em: 7 nov. 2020.)

⁴⁷ “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 n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício”.

⁴⁸ Em adição às duas causas suspensivas previstas no art. 63, *caput*, da Lei n. 9.430/1996, a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional reconheceram o descabimento de multa de ofício, também, na hipótese de depósito judicial integral (art. 151, II, do CTN), incluindo multa e juros de após o vencimento, por meio do Parecer Cosit n. 2/1999 e Parecer PGFN/CAT n. 507/2001, respectivamente..

⁴⁹ “Art. 5º (...) §2º: Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei n. 2.065, de 26 de outubro de 1983”.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), na função de autoridade lançadora de tributos federais considerados devidos e não recolhidos, impõe a penalidade prevista no art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996,⁵⁰ de forma automática e vinculada ao tributo,⁵¹ arvorada no entendimento de que tal dispositivo vincularia e obrigaria a sua atividade à cominação de tal penalidade, enquadrando-se no Parágrafo único do art. 142 do CTN.

Embora o art. 44, *caput*, da Lei n. 9.430/1996 disponha sobre a aplicação de multas em casos de lançamento de ofício, há que se observar que não foi dado ao legislador ordinário definir ou aplicar a penalidade como mera consequência do lançamento de ofício de imposto ou contribuição, como se vinculada ao principal fosse.

Ora, é o Código Tributário Nacional que consigna a forma de constituição do crédito tributário e, sendo caso, proposição da penalidade aplicável, mediante o lançamento.

Na prática, a multa de 75% do tributo devido majora a multa de mora (20%) pelo fato de o lançamento ser feito de ofício,⁵² independentemente da natureza da infração – excepcionada a hipótese de caracterização de sonegação, fraude ou conluio que qualifica tal penalidade, duplicando o seu percentual, nos termos do art. 44, §1º, da Lei n. 9.430/1996.

Schubert de Farias Machado critica tal penalidade por prescindir do motivo que acarreta a falta de pagamento e mesmo a forma de acesso do Fisco às informações necessárias ao lançamento, o que classifica como essenciais à adequada fixação da penalidade.⁵³

O autor também sublinha a desproporção da multa nos casos de simples falta de pagamento frente às hipóteses em que tal falta é cumulada com ausência de declaração ou inexatidão de informações em obrigação acessória, dado que em todos esses casos o percentual é o mesmo: 75% do tributo devido.⁵⁴

⁵⁰ “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

⁵¹ A RFB assinala em seus planos de ação anuais o caráter vinculado da multa de ofício básica em relação ao tributo não recolhido e lançado de ofício, inclusive como forma de motivar a autorregularização anterior à ação fiscal por parte de pessoas físicas, conforme consta dos seguintes excertos: “Quem se autorregulariza evita o procedimento fiscal, e multa de, no mínimo, 75% sobre o valor de imposto a pagar que vier a ser apurado no procedimento.”(Relatório Anual de Fiscalização – Resultados de 2019 e Plano de Ação para 2020, p. 18. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2020.); “A autorregularização só é permitida se feita antes de o contribuinte ser intimado ou notificado pela Receita Federal. A vantagem para o contribuinte é evitar o início de procedimento fiscal e o pagamento de multa de, no mínimo, 75% sobre o valor do imposto não pago que vier a ser apurado pelo Auditor-Fiscal.” (Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2019: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário, p. 19. Disponível em: https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf. Acesso em: 19 nov. 2020.)

⁵² MACHADO, Schubert de Farias. O ilícito como pressuposto da sanção e a proporcionalidade nas multas tributárias. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, p. 367-383, 2012. v. 16.

⁵³ MACHADO, Schubert de Farias. O ilícito como pressuposto da sanção e a proporcionalidade nas multas tributárias. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, p. 367-383, 2012. v. 16.

⁵⁴ MACHADO, Schubert de Farias. O ilícito como pressuposto da sanção e a proporcionalidade nas multas tributárias. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, p. 367-383, 2012. v. 16.

No plano do julgamento administrativo, afora as hipóteses mencionadas linhas acima,⁵⁵ é praxe não haver discussão da multa de ofício básica, ou a sua impugnação ser rechaçada por seu alegado caráter *ex lege*, decorrente do inadimplemento do principal, ou seja, se mantida a exigência do tributo, manter-se-ia de forma automática e infalível a multa de ofício **vinculada** de forma proporcional na composição do crédito tributário.

A jurisprudência do CARF⁵⁶ é no sentido de que a multa de ofício básica seria de aplicação obrigatória pela autoridade fiscal no lançamento de ofício de tributo e insuscetível de ser afastada ou reduzida pela autoridade julgadora,⁵⁷ por decorrer de comando legal encerrado no art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, alegando-se, no mais das vezes, ser defeso ao CARF se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, a teor da sua Súmula n. 2.⁵⁸

É dizer: sob os argumentos de (i) ser vinculado o ato do lançamento tributário (pressupondo incorporar a penalidade) e (ii) de que a apuração de crédito tributário implicaria necessária imposição de multa de ofício, a Autoridade Administrativa, seja na função lançadora, seja na função julgadora, considera-se obrigada a aplicar penalidade e incompetente à sua revisão, respectivamente, independentemente das circunstâncias de fato do caso concreto, mais precisamente dos aspectos subjetivos na infração decorrente do inadimplemento do tributo, incluindo-se hipóteses de induzimento a erro ou qualquer outra razão capaz de afastar a **culpabilidade**.

Estamos convictos da natureza propositiva da pretensão punitiva tal como encedada pelo art. 142, *caput*, *in fine*, do CTN, servindo de baliza fundamental ao respeito do *due process of law* e da cidadania no Estado Democrático de Direito que abriga a sociedade brasileira, valorizando-se a licitude e a boa-fé da conduta do sujeito passivo na relação fisco-contribuinte, mormente para fins de regras sancionatórias, conforme assegurado pela Constituição Federal de 1988.

⁵⁵ No âmbito federal, seriam as hipóteses de lançamento de ofício de tributo com exigibilidade suspensa ou já declarado ao Fisco.

⁵⁶ Nesse sentido, os julgados colacionados a seguir: “COLABORAÇÃO PREMIADA. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. NÃO CABIMENTO. A atividade administrativa do lançamento é obrigatória e vinculada, sendo assim, não há como afastar a aplicação da multa de ofício ou mesmo reduzi-la, com base em acordo de colaboração premiada, em face de ausência de determinação expressa em Lei, nesse sentido.” (Acórdão n. 3002-001.372, de 16/07/2020); “MULTA DE OFÍCIO E VEDAÇÃO AO CONFISCO. No lançamento de ofício a multa a ser aplicada é de 75% conforme estabelece a legislação. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade administrativa aplicá-la, não lhe competindo o exame da constitucionalidade das Leis, nem deixar de aplicá-las, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal, neste sentido. Art. 44, I da Lei 9.430/96 (...)” (Acórdão n. 2301-007.429, de 07/07/2020); “MULTA DE OFÍCIO DE 75%. A multa de ofício de 75% está prevista em lei, razão pela qual deve ser exigida.” (Acórdão n. 1201-003.797, de 17/06/2020); “MULTA DE OFÍCIO. DECORRÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. A aplicação da multa de ofício, constatado o não pagamento ou pagamento parcial do tributo devido, é decorrência da legislação tributária, devendo ser efetuado o correspondente lançamento pelo autuante, a teor do art. 142 do CTN”. (Acórdão n. 2402-008.473, de 06/07/2020).

⁵⁷ Exceto nas hipóteses de lançamento de ofício de tributo com exigibilidade suspensa ou já declarado ao Fisco, ou em caso de aplicação do art. 100 do CTN, este último ilustrado pelo seguinte julgado: “DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. AFASTAMENTO DA MULTA E DOS JUROS. CABIMENTO. As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa excluem a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora (parágrafo único do artigo 100 do CTN); com muito mais razão, a observância de decisão judicial transitada em julgado deve ter as mesmas consequências.” (Acórdão n. 1302-002.934, de 25/07/2018)

⁵⁸ “Súmula CARF n. 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>. Acesso em: 13 nov. 2020.

2.2 Discussões de multas tributárias com repercussão geral reconhecida no STF

Em setembro de 2020, identificamos, no STF,⁵⁹ seis temas de repercussão geral acerca da constitucionalidade de multas fiscais,⁶⁰ com julgamento findo em dois deles (temas 214 e 872), julgamento em curso noutra (tema 736) e três temas com julgamento ainda não iniciado (temas 487, 816 e 863).

Embora os temas encimados não tratem da multa prevista no art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, analisamos os votos proferidos até o momento no esforço de inferir um entendimento da Corte Constitucional sobre a natureza da pretensão punitiva no lançamento tributário.

Dos votos vazados no julgamento do RE 606.010,⁶¹ sob a Relatoria do Ministro Marco Aurélio, cujo entendimento se sagrou vencedor, mostra-se relevante a percepção da maioria⁶² dos Ministros no sentido de que a punição pela conduta prevista no antecedente da norma punitiva – atraso ou falta de apresentação de DCTF – seria constitucional, em razão da importância da referida obrigação acessória no âmbito federal, por ser indispensável ao conhecimento do Fisco acerca dos débitos apurados e recolhidos, viabilizando eventual lançamento de ofício de diferenças.

Ou seja, o traço marcante do entendimento firmado seria a delimitação da conduta considerada infracional pelo comando sancionatório *sub judice*, reputando-se apropriado coibir (e punir) a falta de informação via DCTF, dada a sua importância à

⁵⁹ Mediante pesquisa realizada em 10 set. 2020 em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/pesquisarProcesso.asp>, com as seguintes classificações: Situação do Processo Paradigma: “Todas”; Palavra Chave: “multa”; Análise de Repercussão Geral: “Com Repercussão Geral”; Ramo do Direito: “DIREITO TRIBUTÁRIO”.

⁶⁰ - **Tema: 214**; fundamento legal discutido: arts. 87 e 98 da Lei n. 6.374/1991 (SP); natureza da multa: moratória; percentual da multa: 20%; paradigma: RE 582.461; relator: Min. Gilmar Mendes; situação: julgado; tese: “I - É constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na sua própria base de cálculo; II - É legítima a utilização, por lei, da taxa SELIC como índice de atualização de débitos tributários; III - Não é confiscatória a multa moratória no patamar de 20%.”;

- **Tema: 487**; fundamento legal discutido: art. 78, III, “i”, da Lei n. 688, de 1996 (RO); natureza da multa: isolada; percentual da multa: 40%-5%; paradigma: RE 640.452; relator: Min. Roberto Barroso; situação: aguarda julgamento; título: “Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental”;

- **Tema: 736**; fundamento legal discutido: art. 74, §§ 15 e 17, da Lei n. 9.430/1996; natureza da multa: isolada (declaração de compensação não homologada); percentual da multa: 50%; paradigma: RE 796.939; relator: Min. Edson Fachin; situação: julgamento interrompido por pedido de destaque; título: “Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal.”;

- **Tema: 816**; fundamento legal discutido: art. 36, I, “b”, da Lei n. 1.611/1986, do Município de Contagem; natureza da multa: moratória; percentual da multa: 50%; paradigma: RE 882.461; relator: Min. Luiz Fux; situação: aguarda julgamento; título: “a) Incidência do ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria. b) Limites para a fixação da multa fiscal moratória, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.”;

- **Tema: 863**; fundamento legal discutido: art. 44, §1º, da Lei n. 9.430/1996; natureza da multa: qualificada e vinculada a tributo devido (sonegação, fraude ou conluio); percentual da multa: 150%; paradigma: RE 736.090; relator: Min. Luiz Fux; tese: aguarda julgamento; título: “Limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.”;

- **Tema: 872**; fundamento legal discutido: art. 7º, II, da Lei n. 10.426/2002; natureza da multa: isolada (por ausência ou atraso na entrega de DCTF); percentual da multa: 2% a 20%; paradigma: RE 606.010; relator: Min. Marco Aurélio; situação: julgado; tese: “Revela-se constitucional a sanção prevista no artigo 7º, inciso II, da Lei n. 10.426/2002, ante a ausência de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da vedação de tributo com efeito confiscatório”.

⁶¹ Julgado pelo Plenário do STF em sessão virtual realizada de 14.8.2020 a 21.8.2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3797543>. Acesso em: 10 set. 2020.

⁶² Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 872 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Edson Fachin. Não participou do julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3797543>. Acesso em: 10 set. 2020.

consecução da atividade fiscalizatória do Fisco federal, além da ausência de efeito confiscatório e da aderência ao princípio da proporcionalidade.

No julgamento do RE 606.010, não se discutiu a perspectiva subjetiva da conduta do sujeito passivo,⁶³ ou seja, o que teria levado a empresa a entregar a obrigação acessória de forma extemporânea, tampouco influenciou a tese definida: “Revela-se constitucional a sanção prevista no artigo 7º, inciso II, da Lei n. 10.426/2002, ante a ausência de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da vedação de tributo com efeito confiscatório”.

Por sua vez, no julgamento do RE 796.939 acerca da multa decorrente da não homologação de compensação, prevista no art. 74, §17, da Lei n. 9.430/1996,⁶⁴ o voto do Ministro Edson Fachin, na condição de Relator,⁶⁵ critica a índole automática e indiferente à conduta do agente:

(...) a automaticidade da sanção, sem quaisquer considerações de índole subjetiva acerca do animus do agente, representaria, ao fim e ao cabo, imputar ilicitude ao próprio exercício de um direito subjetivo público com guarida constitucional.

Ressalta que a mera não homologação de compensação tributária não consiste em ato ilícito com aptidão para ensejar sanção tributária, novamente sublinhando o despropósito de uma multa cujo antecedente é o exercício de um direito do contribuinte (no caso, a compensação) e sem aferir qualquer ilicitude no seu exercício para justificar a penalidade.

Citando o art. 110 do CTN⁶⁶, também destaca o texto constitucional quanto à utilização iterativa da ilicitude para fins de responsabilização, notadamente nos âmbitos penal (arts. 5º, XLIII, LI e LVI; 144, II; 243, Parágrafo único; e 245 da CF/88) e cível (arts. 37, §§5º e 6º; e 141 da CF/88), sendo a conceituação de ato ilícito pela legislação cível⁶⁷ também aplicável para fins tributários.

E, na ótica do CTN, a própria diferenciação entre tributo e sanção – frisada pelo art. 113 do CTN⁶⁸ – repercutiria na configuração dos fatos geradores possíveis à

⁶³ Não obstante, observe-se que o voto do Ministro Alexandre de Moraes consigna, dentre suas razões de decidir, a contumácia da recorrente no descumprimento de obrigações acessórias.

⁶⁴ “Art. 74. (...) § 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)”

⁶⁵ Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4531713>. Acesso em: 8 maio. 2020.

⁶⁶ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

⁶⁷ Código Civil de 2002:

“Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

⁶⁸ “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.”

configuração do preceito cominatório, definindo o perfil normativo das penalidades pecuniárias, de acordo com os arts. 113, 115⁶⁹ e 122⁷⁰, todos do CTN.

Tal compreensão endereça o entendimento do Relator do RE 796.939 no sentido de que o exercício de um direito (pedido de compensação tributária) não se compatibilizaria com a função teleológica repressora das multas tributárias, mormente por faltar a devida aferição da correção material da conduta do contribuinte que exerce o direito de compensação tributária na via administrativa, e carecer de um juízo concreto e fundamentado acerca da (in)observância do princípio da boa-fé em sua dimensão objetiva a justificar a punição.

Noutro giro, o seu voto também critica o modo de aplicação da penalidade à luz do princípio do devido processo legal, reputando violadas as suas dimensões processual e substancial,⁷¹ por não garantir às partes, no bojo do processo administrativo, a ampla defesa e o contraditório acerca do antecedente da norma punitiva, e, no plano substancial, por carência de legitimidade tributária fundada no **binômio eficiência e justiça fiscal** por parte do Poder Público.⁷²

O Ministro Edson Fachin também indefere o pedido subsidiário da Fazenda Nacional de aplicabilidade da multa em caso de reiteração de compensação de rubricas rejeitadas anteriormente, asseverando que tal solução não afastaria o despropósito da multa frente ao regular exercício do direito do contribuinte (de compensar tributos), pois a mera iteração de compensações permitiria que se reputasse configurado abuso, igualmente ofendendo o direito de petição e desprestigiando a boa-fé do jurisdicionado.

Em conclusão, propõe a seguinte tese: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária.”

O julgamento foi interrompido por pedido de destaque do Ministro Luiz Fux, na sessão virtual de 12/05/2020, após os votos dos Ministros Gilmar Mendes, Luiz Fux, Celso de Mello, Alexandre de Moraes, acompanhando o Relator.⁷³

O entendimento vazado na tese proposta pelo Ministro Edson Fachin denota especial valoração do aspecto subjetivo da conduta do contribuinte, ao fundamentar a inconstitucionalidade da multa no fato de ser aplicável de forma automática a uma conduta que não configura ato ilícito.

A forma automática de aplicação da penalidade decorreria do fato de prescindir da verificação da regularidade material da conduta do contribuinte e da sua boa-fé, sendo que efeito repressor da punição recairia sobre o mero exercício de um direito e

⁶⁹ “Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

⁷⁰ “Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.”

⁷¹ FONSECA, Reynaldo Soares da. *A conciliação à luz do princípio constitucional da fraternidade: a experiência da justiça federal da primeira região*. 120 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 36.

⁷² O Ministro Edson Fachin arrima o seu entendimento nos seguintes julgados da Corte Constitucional: ADI 173, de RE 796939/RS, relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJe 20.03.2009; ARE-AgR 915.424, de relatoria do Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 30.11.2015; e ADPF 156, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 28.10.2011.

⁷³ Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4531713>. Acesso em: 12 maio. 2020.

sem a prévia oportunidade do uso dos poderes e faculdades assegurados no bojo do devido processo legal.

É possível inferir da visão encimada que, à luz do texto constitucional, não se admitiria uma pretensão punitiva de natureza impositiva indiferente à licitude e boa-fé da conduta do contribuinte – diga-se, à efetiva aferição desses elementos no plano concreto – e anterior ao exercício do contraditório e da ampla defesa pelas partes, antes demandando uma análise da índole subjetiva da vontade do agente, o que seria insuscetível de se realizar de forma automática, tampouco por mera vinculação a um crédito tributário.

Nessa perspectiva, parece-nos que o entendimento do Ministro Edson Fachin tenderia à natureza propositiva da pretensão punitiva, mormente por prestigiar a necessária aferição *in concreto* do aspecto subjetivo da conduta do contribuinte e a garantia do *due process of law* no bojo do processo administrativo tributário.

Na leitura de Celso de Barros Correia Neto, tal voto demonstra de per si uma relevante mudança de perspectiva e abordagem das multas tributárias no STF, ao superar a questão do seu percentual na ótica de confisco, para também valorar as condutas do Fisco e do contribuinte e na maneira como as sanções afetam o exercício de seus direitos e deveres.⁷⁴

Em conjunto com o RE 796.939, está em julgamento a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 4.905, sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes, também relativa à multa prevista no art.74, §17, da Lei n. 9.430/1996. Na sessão virtual de 08/05/2020, o Relator apresentou o seu voto no sentido da inconstitucionalidade do §17 do art. 74 da Lei n. 9.430/1996, no que foi acompanhado pelo Ministro Luiz Fux, seguindo-se o pedido de destaque deste último e a conseqüente retirada do julgamento virtual.^{75/76}

Por meio de uma análise iluminada pelo princípio da proporcionalidade e do direito de petição, o Ministro Gilmar Mendes conclui que a multa descumpriria ambos, por desatender os requisitos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, e repreender o exercício do direito assegurado no art. 5º, XXXIV, “a”, da CF/88.

Cotejando essa penalidade com outras também relacionadas à compensação tributária, o Relator da ADI n. 4.905 assevera que aquelas possuiriam pressupostos bem delimitados e definidos, cumprindo suas funções pedagógica e preventiva sem implicar insegurança jurídica, ou inibir o exercício do direito subjetivo à compensação tributária.

Ou seja, a inconstitucionalidade da multa residiria no fato de o antecedente da norma não definir a conduta vedada, mas prever a aplicação de multa pela mera discordância fiscal quanto ao direito de compensação. Por sua vez, as penalidades consideradas pelo Ministro como corretamente construídas delimitam as condutas em

⁷⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. Ainda não sabemos como se define uma multa confiscatória. *Consultor Jurídico*, 5 set 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-05/observatorio-constitucional-ainda-nao-sabemos-define-multa-confiscatoria>. Acesso em: 8 set. 2020.

⁷⁵ Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4357242>. Acesso em: 12 maio. 2020.

⁷⁶ A ADI n. 4.905 foi incluída no calendário de julgamento de 10/12/2020, conforme a pauta n. 126/2020, DJE edição extra n. 227, de 14/09/2020.

função da sua ilicitude, a exemplo de falsidade quanto ao crédito compensado,⁷⁷ a utilização de créditos vedados por lei,⁷⁸ ou na hipótese de compensação que configure sonegação, fraude ou conluio.⁷⁹

De fato, nas três situações encimadas, o legislador ordinário define o antecedente da norma punitiva em função de compensações expressamente proibidas *ex lege* e atribui qualificação da penalidade em função de conduta tipificada como crime contra a ordem tributária ou dolo – este no caso de falsidade. Difere – e muito – do mero exercício do direito à compensação indeferido pelo Fisco por razões quaisquer.

O Ministro prossegue em seu voto abordando a classificação das multas tributárias, segundo a sua natureza – em multas moratórias e multas punitivas, e estas últimas classificadas em isoladas ou de ofício⁸⁰ –, e demonstra o descumprimento dos requisitos da proporcionalidade, pela carência de previsão no antecedente da norma da prática de fraude, falsidade ou abuso de direito, pelo risco de atingimento de contribuintes de boa-fé que tiveram a sua compensação não homologada por erro formal em sua declaração, bem como por inibir o sujeito passivo de exercer o direito de compensação tributária. E, conclui:

Isso posto, tenho que a aplicação de multa isolada pela mera não homologação de declaração de compensação, sem que esteja caracterizada a má-fé, falsidade, dolo ou fraude, fere o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade.

Como se nota, o Relator da ADI n. 4.905 critica o comando punitivo encerrado no art. 74, §17, da Lei n. 9.430/1996, por carecer da necessária definição de um ilícito no seu antecedente e por ferir um direito assegurado pelo ordenamento jurídico.

Também no prisma da análise encetada pelo Ministro Gilmar Mendes, exsurge descabida a pretensão punitiva de feição exclusivamente impositiva – como tal definida por lei ordinária, permitindo-nos elucubrar sua tendência de admitir a sua natureza

⁷⁷ A multa aplicável é de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado, nos termos do art. 18, §2º, da Lei n. 10.833/2003 c/c art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996.

⁷⁸ Nos termos do art. 74, §12, II, da Lei n. 9.430/1996, considera-se “não declarada” a compensação de créditos vedados, não surtindo efeito de extinção do débito compensado passível de homologação e a multa aplicável é de 75% do débito indevidamente compensado, de acordo com o art. 18, §4º, da Lei n. 10.833/2003 c/c art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996.

⁷⁹ A multa aplicável é de 150% do débito indevidamente compensado, na forma do art. 18, §4º, da Lei n. 10.833/2003 c/c art. 44, I e §1º, da Lei n. 9.430/1996 c/c arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/1964.

⁸⁰ “Esta Corte já teve a oportunidade de se manifestar de forma a esclarecer sobre a referida classificação:

“No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplimento 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. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação”. (AI-AgR 727.872/RS, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe. 18.5.2015) (realce atual). As multas punitivas incidem, também, no caso de descumprimento de deveres instrumentais, reforçando o dever de todos em colaborar com o Fisco na arrecadação e fiscalização de tributos. As multas punitivas tributárias podem ser classificadas em isoladas, de ofício, qualificadas e agravadas. São isoladas: “as multas punitivas aplicáveis diretamente pelo Fisco “de ofício” em face do descumprimento do contribuinte de suas obrigações. Sem observância pelo sujeito passivo de seus deveres de informar ou pagar antecipadamente, tanto a obrigação principal quanto as sanções decorrentes de seu descumprimento dependem de ato do Fisco, constituindo e sancionando, de ofício, os deveres inobservados pelo agente particular”. (Multas Tributárias de Ofício, Isolada, Qualificada e Agravada - Considerações sobre Cumulação de Multas e sobre o Entendimento Jurisprudencial dos Princípios da Proporcionalidade e do não Confisco Aplicados às Multas Tributárias. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 225, jun/2014, p. 62)”.

como propositiva, como pedra de toque da proporcionalidade da punição e do respeito ao direito do contribuinte de não ser punido por conduta não vedada *ex lege*.

Realizando um exercício exegético do efeito de tal entendimento sobre o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, permitimo-nos admitir que as críticas e conclusões vazadas pelos Ministros Edson Fachin e Gilmar Mendes seriam igualmente aplicáveis, mormente em razão da ausência de ato ilícito previsto no antecedente da norma – à cominação de multa bastaria um tributo devido sob alegação de falta ou insuficiência de recolhimento – e da forma automática de aplicação – a automaticidade da multa de ofício vinculada decorre de programação de sistema para ser aplicada em todo e qualquer auto de infração.⁸¹

CONCLUSÃO

Parece-nos que a resposta mais apropriada à indagação apresentada no capítulo introdutório deste trabalho seria pela natureza **propositiva** da pretensão punitiva prevista no art. 142, *caput, in fine*, do CTN, servindo tal característica de vetor à legislação tributária, considerando que o CTN abriga as normas gerais de Direito Tributário, conforme competência atribuída pelo art. 146 da CF/88.

O fato de o art. 44 da Lei n. 9.430/1996 conter comando de aplicação de penalidade de forma vinculada ao lançamento de tributo não seria razão a justificar o desrespeito ao CTN, seja por abrir, este último, normas gerais de Direito Tributário, seja porque se afigura plenamente possível a interpretação e aplicação daquele dispositivo conforme o art. 142 do CTN, a começar por admitir que o lançamento apenas inaugura o processo de constituição do crédito tributário *lato sensu*, com especial foco na penalidade indicada pela Autoridade Administrativa, sendo caso.

Disso já decorreria, a nosso ver, boa parte da solução da *quaestio*, por implicar que a penalidade não é aplicada antes da decisão final no contencioso administrativo provocado pela impugnação do sujeito passivo.

A natureza propositiva da pretensão punitiva decorreria não apenas da interpretação literal do art. 142, *caput*, do CTN, mas de uma análise sistemática das normas gerais consignadas no *Codex* tributário, que definem o auto de infração – na acepção de lançamento de tributo e cominação de penalidade – como um plexo de atos tendentes à constituição definitiva do crédito tributário e que compõem um procedimento a cargo do Fisco, iniciado pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, nos termos do art. 173, Parágrafo único, do CTN, e, no caso de impugnação do sujeito passivo, encerrado com a decisão administrativa definitiva que mantém o crédito tributário *lato sensu* (tributo e penalidade), conforme art. 201, *caput*, do CTN.

A penalidade é proposta (e não imposta) pela autoridade fiscal no exercício da sua função de formalizar, unilateralmente, a ocorrência do que classifica como infração decorrente do inadimplemento de obrigação tributária, originando o procedimento do lançamento, sendo que a sua definitividade dependerá, necessariamente, da concordância do sujeito passivo acerca do crédito tributário, mediante pagamento,

⁸¹ Exceto nos casos enquadrados pelo agente fiscal em hipótese legal de não aplicação de penalidade, a exemplo do art. 100 do CTN, ou do art. 63 da Lei n. 9.430/1996, ou, ainda, do art. 5º, §2º, do Decreto-lei n. 2.124/1984.

parcelamento ou compensação, ou, no caso de irresignação, de decisão de órgão julgador administrativo, este sim investido da competência de aplicar a penalidade ou de afastar aquela proposta pela autoridade fiscal.

Considera-se **aplicada** a penalidade no momento que o crédito tributário *lato sensu* (tributo e penalidade) se afigura constituído em definitivo – e não antes.

É dizer: a natureza propositiva da pretensão punitiva prevista decorre do CTN, notadamente em razão do modelo de lançamento escolhido pelo legislador, que não se encerra num só ato isolado, mas resulta da realização de um conjunto encadeado de atos voltados ao fim de constituição definitiva do crédito tributário *lato sensu* (tributo e penalidade).

Também, à luz do texto constitucional, não se admitiria uma pretensão punitiva de natureza impositiva cujo exercício prescindia de concreta aferição da licitude e boa-fé da conduta do sujeito passivo e que anteceda a realização do contraditório e da ampla defesa pelas partes. Estamos convictos de que há de se assegurar o *due process of law* antes de se considerar aplicada a penalidade e valorar a índole subjetiva da vontade do sujeito passivo na prática da conduta reputada infracional, o que afastaria de per si a automaticidade da multa em função da mera acusação da existência de um crédito tributário ainda não constituído em definitivo.

Disso decorrem diversos efeitos jurídicos relevantes, a começar pela limitação da competência do legislador ordinário à definição de penalidades, ficando vedado prever a sua aplicação antes de encerrado o iter do lançamento, mormente no bojo do contencioso administrativo em que o sujeito passivo impugna o auto de infração.

As normas ordinárias que versam sobre penalidade tributária hão de ser interpretadas à luz de tal comando, a exemplo do art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, que deve ser compreendido nos lindes do CTN, inclusive como condição de legalidade, no sentido de que tal aplicação possui cunho propositivo e não impositivo.

Um outro efeito fundamental ecoado de tal compreensão é a competência do julgador administrativo de deliberar sobre a aplicação de penalidade, seja aquela proposta pelo agente fiscal, outra menos gravosa, ou mesmo entender não ser caso de penalidade, seja por reconhecer o enquadramento do caso em hipótese legal de vedação de multa ou de sua relevação – a exemplo dos arts. 100 e 112, ambos do CTN –, seja por valorar aspectos subjetivos da conduta do contribuinte e concluir não caracterizar *ipso facto* infração sujeita à punição.

Tais efeitos, a nosso ver, seriam suficientes para justificar a revisão da prática atual da pretensão punitiva no contencioso administrativo tributário, em prol da sua coerência com as normas gerais preconizadas pelo CTN, o que prescindiria de alteração legislativa, antes demandando a plena observância daquelas.

REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Sinapesp, 2000.

ARANHA, Oswaldo. Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, Dr. Oswaldo Aranha, encaminhado ao Sr. Presidente da República o Projeto do Código Tributário Nacional. In:

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, p. 1-15, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 10 nov 2020.

BARROS, José Eduardo Monteiro de. Teoria geral do lançamento. In: ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário*, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 411-445, 1978.

BENEVIDES, M. V. *O governo Kubitschek: desenvolvimento econômico e estabilidade política, 1956-1961*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1976.

BORGES, José Souto Maior. Pequena introdução crítica ao estudo do lançamento tributário. In: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO FINANCEIRO (coord.). *Proposições tributárias: em homenagem a Rubens Gomes de Sousa*. São Paulo: Resenha Tributária, p. 151-171, 1975.

BRASIL. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaompilado.htm. Acesso em: 10 nov. 2020.

BRASIL. Congresso Nacional. Projeto n. 13, de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios. *Diário do Congresso Nacional*, Seção I, [Capital Federal], ano 21, n. 131, p. 5.790-5.799, 15 set. 1966. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/montaPdf.asp?narquivo=DCD15SET1966.pdf&npagina=>. Acesso em: 4 nov. 2020.

BRASIL. Congresso Nacional. Projeto n. 4.834, de 1954. Institui o Código Tributário Nacional. *Diário do Congresso Nacional*, [Rio de Janeiro], ano 9, n. 149, p. 6.071-6.080, 7 set. 1954. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD07SET1954.pdf#page=11>. Acesso em: 4 nov. 2020.

BRASIL. *Decreto-Lei n. 2.124, de 13 de junho de 1984*. Altera a legislação do imposto de renda, e dá outras providências. Diário Oficial da União, 1984. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2124.htm. Acesso em: 2 nov. 2020.

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. Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 12 nov. 2020.

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. Diário Oficial da União, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 2 nov. 2020.

BRASIL. *Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003*. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em: 2 nov. 2020.

BRASIL. *Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Diário Oficial da União, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm. Acesso em: 2 nov. 2020.

BRASIL. *Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997*. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm. Acesso em: 7 nov. 2020.

BRASIL. *Lei n. 10.426, de 24 de abril de 2002*. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110426.htm. Acesso em: 7 nov. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria do Ministério da Fazenda n. 784, de 19 de agosto de 1953. *Diário Oficial*: 20 de agosto de 1953.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Projeto de Código Tributário Nacional. In: *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954. p. 17-78. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 10 nov 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em 10 nov 2020.

BRASIL. Senado Federal. *Código de processo civil e normas correlatas*. Brasília: Coordenação de Edições Técnicas, 2015.

CASTRO, J. A.; SANTOS, C. H.; RIBEIRO, J. A. C. *Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no Biênio 2008-2009*. Brasília: Ipea, 2010. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/3273>. Acesso em: 6 nov. 2020.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Ainda não sabemos como se define uma multa confiscatória. *Consultor Jurídico*, 5 set 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-05/observatorio-constitucional-ainda-nao-sabemos-define-multa-confiscatoria>. Acesso em: 8 set. 2020.

FONSECA, Reynaldo Soares da. *A conciliação à luz do princípio constitucional da fraternidade: a experiência da justiça federal da primeira região*. 120 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

FREITAS, Vladimir Passos (coord). *Código tributário nacional comentado*. 8. ed. São Paulo: RT, 2020. E-book. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/codigos/72655091/v8/page/1>. Acesso em: 7 nov. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO (IBDF). *Codificação do direito tributário*. Rio de Janeiro: IBDF, 1955.

LUQUI, Juan Carlo. O projeto de Código tributário nacional do Brasil. *Revista de Direito Administrativo – RDA*, n. 44, p. 540-547, 1956.

MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Schubert de Farias. O ilícito como pressuposto da sanção e a proporcionalidade nas multas tributárias. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, p. 367-383, 2012. v. 16.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. Reprodução eletrofotostática do original impresso em 1965. São Paulo: Resenha Tributária, 1973. p. 36, citado em nota de rodapé.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. In: CASTRO, J. A.; SANTOS, C. H. M.; RIBEIRO, J. A. C. (org.). *Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008-2009*. Brasília: IPEA, p. 153-212, 2010.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). *Relatório Anual de Fiscalização – Resultados de 2019 e Plano de Ação para 2020*. Disponível em:

<https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). *Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2019: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário*. Disponível em: https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf. Acesso em: 19 nov. 2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). *Relatório anual de atividades Receita Federal 2013*. Brasília, 2013. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-deatividades/relatorioanualatividades2013.pdf>. Acesso em 21 nov. 2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). *Instrução Normativa RFB n. 1.565, 11 de maio de 2015*. Estabelece procedimentos para o arrolamento de bens e direitos e representação para propositura de medida cautelar fiscal. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63953>. Acesso em: 14 nov. 2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). *Portaria RFB n. 1.750, de 12 de novembro de 2018*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=96434>. Acesso em: 14 nov. 2020.

SOUSA, Rubens Gomes de. Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. In: BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, p. 263-406, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 9 nov. 2020.

SOUSA, Rubens Gomes de. Do procedimento tributário. In: ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário*, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 369-409, 1978.

WINKLER, Noé. Aspectos do imprescindível esforço para demonstração da inércia e outras considerações. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1: decadência e prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária, p. 285-312, 1976.

