



**Universidade de Brasília**  
**Faculdade de Direito**

**Danilo Feitoza Melo**

**ESTUDO ACERCA DA REDUÇÃO DAS MULTAS PUNITIVAS  
SOBRE O IMPOSTO SOBRE RENDA EM MEIO AO QUADRO  
DE SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL**

**Brasília**

**2016**

**Danilo Feitoza Melo**

**ESTUDO ACERCA DA REDUÇÃO DAS MULTAS PUNITIVAS  
SOBRE O IMPOSTO SOBRE A RENDA EM MEIO AO  
QUADRO DE SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL**

Monografia apresentada como requisito parcial  
para obtenção do título de Bacharel em Direito  
pela Universidade de Brasília – UnB.  
Orientador: Professor Doutor Valcir Gassen

**Brasília**

**2016**

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

Danilo Feitoza Melo

### **Estudo acerca da Redução das Multas Punitivas Sobre o Imposto sobre a Renda em meio ao Quadro de Sonegação Fiscal no Brasil**

Trabalho de conclusão de curso aprovado como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, pela seguinte banca examinadora:

---

Valcir Gassen

Professor Doutor e Orientador

---

Antônio de Moura Borges

Professor Doutor e Examinador

---

Márcio Augusto Campos

Professor Especialista e Examinador

Brasília, 27 de junho de 2016

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, agradeço a Deus e a Nossa Senhora por todas as bênçãos que me proporcionam ao longo da vida e por iluminarem meus passos para que eu sempre siga o caminho certo.

Agradeço do fundo do coração meus pais, pilares da minha vida e sem os quais não teria chegado onde cheguei. Devo a eles todo o esforço empregado a fim de que eu e meus irmãos pudéssemos dispor de condições melhores de vida do que a que tiveram em suas infâncias. Espero um dia poder retribuir um mínimo que seja tudo que abdicaram por nossa conta.

Ao meu irmão e minha irmã, pelo apoio incondicional e por saber que sempre estarão ao meu lado para o que eu precisar.

À minha família, uma das grandes bases que norteiam o meu ser, na qual encontrei forças e exemplos a serem seguidos, dos quais me orgulho muito, assim como meus pais e irmãos.

À minha namorada, Jessica Suzuki, pelo apoio constante, principalmente nos momentos que mais precisei, e pelo companheirismo sem igual.

Aos meus colegas de curso, pelas experiências compartilhadas e amizades que levarei para sempre.

A todos os meus professores e a cada um dos colaboradores da Faculdade de Direito, por todo ensinamento passado e pelo carinho disposto em tanta coisa que fazem por nós e muitas vezes passam despercebidos, meu sincero obrigado.

Ao meu orientador, pela ajuda sem igual e pelo conhecimento passado, não apenas mero conteúdo dogmático, mas também de vida com todas reflexões que nos instiga a fazer em suas brilhantes aulas.

A todos os professores da minha banca examinadora pela atenção dada e pela recepção calorosa do pedido de participar na construção desse trabalho.

A todos, meus mais sinceros agradecimentos!

## RESUMO

Resumo: Atualmente existe controvérsia na jurisprudência acerca do limite das multas punitivas aplicadas em casos de fraudes à arrecadação do fisco, de modo que seja observado o princípio da vedação ao confisco. À vista disso, o tema teve Repercussão Geral reconhecida no Supremo Tribunal Federal e aguarda julgamento para pacificar a jurisprudência. O presente trabalho visa, portanto, fomentar a discussão acerca da problemática levando em consideração decisão que reduziu a multa punitiva aplicada sobre a omissão de rendimentos no Imposto sobre a Renda, abordando as diversas questões internas e externas envolvidas, fazendo alguns comentários sobre os crimes contra a ordem tributária e considerando o panorama da sonegação fiscal no Brasil. Além disso, serão realizadas comparações entre o posicionamento sobre o tema adotado no Brasil e no Reino Unido.

Palavras-chave: Direito Tributário; Matriz Tributária Brasileira; Imposto sobre a Renda (IR); Crimes contra a ordem tributária; Princípio da vedação ao confisco; Sonegação fiscal; Multa punitiva.

Abstract: Currently there is controversy in the jurisprudence about the limits of punitive fines in cases of fraud against tax payment, in order stay in agreement with the principle of non-confiscation. Due to its importance, this discussion had General Repercussion (decision with obligatory following in all Brazilian Courts) recognized by the Brazilian Supreme Court and it is awaiting judgment to pacify the jurisprudence. This monograph has the goal of stimulating the discussion about the issue, bringing to debate a decision that reduced the punitive fine imposed in a case of omission of incomes stated to the Brazilian IRS, approaching the various internal and external elements involved, also making some comments about the crimes involving tax fraud, taking under consideration an overview of tax evasion and tax fraud in Brazil. In addition, there will be some comparisons between the position adopted in Brazil and the United Kingdom about the subject.

Keywords: Tax law; Brazilian Tax Matrix; Income Tax; Crimes involving tax fraud; Principle of non-confiscation; Tax evasion; Punitive fines.

## SUMÁRIO

Introdução.....	6
1. Matriz Tributária Brasileira e Conceito e Classificação de Tributos .....	8
1.1. Matriz Tributária Brasileira.....	8
1.2. Dos pressupostos epistêmicos da expressão matriz tributária .....	10
1.3. Conceito e Classificação de Tributos .....	14
1.3.1. Das espécies tributárias .....	16
1.3.2. Da competência tributária .....	17
1.3.3. Da onerosidade atribuída ao sujeito passivo .....	18
1.3.4. Da repercussão econômica dos tributos.....	18
1.3.5. Do objeto do gravame tributário .....	19
2. Crimes contra a ordem tributária e a sonegação fiscal no Brasil .....	21
2.1. Crimes contra a ordem tributária .....	22
2.2. Extinção de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária .....	32
2.3. Um panorama da sonegação fiscal no Brasil .....	34
3. Análise sobre a redução da multa punitiva aplicada sobre omissão de rendimentos no Imposto sobre a Renda sob égide do princípio do não confisco .....	39
3.1. Breves considerações sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) no Brasil.....	40
3.2. Multas aplicáveis sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza .....	44
3.3. Análise do Acórdão proferido pelo TRF 3ª Região no Agravo de Instrumento N° 0022383-59.2014.4.03.0000/SP .....	47
3.3.1. Princípio da vedação ao confisco .....	49
3.3.2. Princípio da proporcionalidade .....	52
3.3.3. Comentários sobre o acórdão do Tribunal Regional Federal 3ª Região .....	54
3.4. Comparação das penalidades aplicadas sobre Impostos sobre a Renda no Brasil e no Reino Unido e a respectivas estimativas de sonegação fiscal .....	60
Conclusão.....	64
Referências Bibliográficas .....	66

## Introdução

Historicamente, exige-se dos Estados Nacionais que forneçam meios e serviços que possam garantir aos cidadãos a proteção e observância dos direitos fundamentais que possibilitam a vida em sociedade. A prestação desses serviços públicos demanda uma quantidade expressiva de recursos, recursos estes que, desde a cisão entre Estado e propriedade, são angariados por meio da tributação.<sup>1</sup>

O Brasil arrecada anualmente um montante considerável de recursos por meio da tributação. Em 2014, a Carga Tributária Bruta<sup>2</sup> do país atingiu valores correspondentes a 33,47% do Produto Interno Bruto (PIB).<sup>3</sup>

Apesar desses valores significativos de arrecadação por meio da tributação, o Brasil deixa de arrecadar anualmente uma quantidade exorbitante de recurso em função do quadro da sonegação fiscal no país.

Em meio a esse panorama da evasão fiscal, diversos tribunais têm decidido no sentido de reduzir multas punitivas aplicadas a contribuintes que omitem rendimentos exigidos na declaração anual de Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza com a finalidade de fraudar a arrecadação do fisco, deixando de fazer o pagamento devido, alegando que os valores das multas aplicadas pela Fazenda Pública têm ferido o princípio constitucional do não confisco aplicado aos tributos.

Diante da quantidade de decisões em contraste sobre o assunto nos tribunais, o Supremo Tribunal Federal reconheceu Repercussão Geral ao tema com a finalidade de uniformizar a jurisprudência acerca dos limites impostos às multas punitivas.

---

<sup>1</sup> GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. pp. 27-50.

<sup>2</sup> A Carga Tributária Bruta é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais.

<sup>3</sup> Carga Tributária no Brasil 2014: Análise por Tributos e Bases de Incidência. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros – CETAD. Receita Federal do Brasil. Out/2015.

O presente trabalho visa, portanto, fazer uma análise a respeito do tema considerando diversos aspectos envolvidos na questão das multas punitivas, uma vez que múltiplas decisões de tribunais não têm levado em conta as consequências geradas e o fato do assunto ser circundado por inúmeras questões externas. Para tanto, o trabalho foi dividido em três capítulos, buscando torna-lo mais claro e de fácil atendimento.

No primeiro capítulo abordar-se-á a matriz tributária brasileira como expressão que busca entender o fenômeno da tributação de forma mais ampla, considerando aspectos internos e externos da tributação, bem como o conceito e algumas classificações de tributos importantes para a compreensão dos temas discutidos posteriormente.

O segundo capítulo irá dispor sobre os crimes contra a ordem tributária e alguns aspectos envolvidos nas ações penais referentes a esses tipos penais. Ademais, discutiremos o quadro atual da sonegação fiscal no Brasil, elencando alguns dados de pesquisas sobre o tema.

Por fim, no terceiro capítulo, abordar-se-á um acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal 3ª Região que reduziu a multa punitiva aplicada pelo fisco diante da omissão de rendimentos do contribuinte, tecendo comentários sobre os fundamentos utilizados na decisão e finalizando com uma comparação breve entre as penalidades aplicadas sobre Impostos sobre a Renda no Brasil e no Reino Unido e a respectivas estimativas de sonegação fiscal para estimular a discussão.



## 1. Matriz Tributária Brasileira e Conceito e Classificação de Tributos

### 1.1. Matriz Tributária Brasileira

No Brasil quando se trata do fenômeno da tributação, é comum a proeminência do debate acerca do complexo de normas que regulam as relações jurídicas entre o Estado e o contribuinte, sendo recorrente a menção ao conceito de tributos e suas classificações ou a discussão das competências tributárias e das limitações do poder de tributar.

Nesse debate uma expressão ganha certa notoriedade nas discussões com o objetivo de tentar abarcar de uma forma mais generalizada essas questões recorrentes no fenômeno da tributação: sistema tributário nacional e suas variantes.<sup>4</sup> Tanto é que a expressão dá nome ao Capítulo I do Título IV da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que versa sobre os princípios gerais do sistema, as limitações do poder de tributar, os impostos de competência de cada ente federativo e a repartição das receitas tributárias.<sup>5</sup>

Não obstante sua referência direta na Constituição Federal, a expressão sistema tributário também intitula o Livro Primeiro do Código Tributário Nacional, que institui normas gerais de direito tributário aplicado aos entes da federação.

Entretanto, essa expressão utilizada como um acordo semântico característico do senso comum teórico dos juristas<sup>6</sup> em grande medida esvazia a discussão acerca de todo o fenômeno da tributação, limitando, assim, seu

---

<sup>4</sup> GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. pp. 27-50.

<sup>5</sup> Além do Título VI, existem outros dispositivos na Constituição Federal que versam sobre matéria referente a relações jurídicas tributárias.

<sup>6</sup> De acordo com Luis Alberto Warat, entende-se senso comum teórico dos juristas como “o conjunto das representações, crenças, ficções... que influenciam os juristas profissionais sem que estes tomem consciência de tal influência”, sendo assim um “conjunto das opiniões comuns aos juristas, estas opiniões se manifestando como ilusões epistemológicas”. WARAT, Luis Alberto et ali. senso comum. In: ARNAUD, André-Jean (org). Dicionário Enciclopédico de Teoria e Sociologia do Direito. Rio de Janeiro, Renovar, 1999. P. 714-716.

entendimento, uma vez que não considera diversas questões externas que se relacionam diretamente com o fenômeno da tributação e que, muitas vezes, são inerentes a ele.

Esse distanciamento das questões que rodeiam todo esse sistema vai de encontro à ideia de sistema exposta por Niklas Luhmann<sup>7</sup>, que translada para as ciências sociais o conceito de sistema, característico principalmente da biologia, no qual existem diversos sistemas, cada um deles envoltos por outros sistemas que compõem o mundo circulante ou meio ambiente. Cada sistema é fechado, autorreferenciado e autopoietico, mas eles interagem entre si por um processo de comunicação que gera influências de um sistema com o outro, sendo essas relações de suma importância para a reprodução do sistema social, merecendo devida atenção na análise de cada sistema específico.<sup>8</sup>

Diante desse esvaziamento da expressão sistema tributário nesse plano semântico gerado pela sua análise restritiva e por ser insuficiente para refletir sobre o fenômeno da tributação como um todo, tem-se elaborado um acordo semântico em volta da expressão matriz tributária que seja embasado com o devido rigor dogmático e que leve em conta também as questões tributárias do cotidiano.

Nesse sentido, importante enfatizar as ideias de Valcir Gassen, que apresentou valiosas contribuições para a construção semântica da expressão matriz tributária, conferindo assim um entendimento mais profundo de todo o fenômeno da tributação em meio à reprodução da expressão sistema nacional tributário como uma análise restritiva. Segundo Valcir:

(...)entende-se por matriz tributária o resultado das escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que diz respeito ao fenômeno tributário. Incorpora, portanto, a noção de matriz tributária não só um conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre o ente tributante e o contribuinte; não só a escolha feita das bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) e sua consequente participação no total da arrecadação; não só as questões dogmáticas pertinentes à obrigação tributária; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só às espécies tributárias existentes em

---

<sup>7</sup> Niklas Luhmann (1927-1998) foi um sociólogo alemão considerado um dos autores mais influentes das ciências sociais no século XX.

<sup>8</sup> MELO JUNIOR, Luiz Cláudio Moreira. A teoria dos sistemas sociais em Niklas Luhmann. Soc. estado., Brasília, v. 28, n. 3, p. 715-719, Dec. 2013.

determinado sistema tributário; não só a estrutura do Estado a partir das suas condições materiais de existência, no caso, das condições de funcionamento do Estado ofertadas pela arrecadação de tributos.<sup>9</sup>

Assim sendo, podemos considerar a matriz tributária como as “escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que concerne ao fenômeno tributário” sob uma perspectiva fenomênica<sup>10</sup>. A partir desse acordo semântico sobre a expressão matriz tributária, é possível abranger tanto fatores internos como externos da tributação, ampliando a análise acerca das relações jurídicas entre contribuinte e Estado, até então limitada nas discussões sobre o sistema tributário nacional.<sup>11</sup>

Feitos esses comentários sobre o acordo semântico sobre a expressão matriz tributária brasileira e a sua melhor adequação para compreensão do fenômeno da tributação como um todo em detrimento da análise restritiva reproduzida por grande parte da doutrina e da jurisprudência na utilização da expressão sistema tributário nacional, faz-se mister entender os pressupostos epistêmicos que assentam a expressão matriz tributária brasileira.

## **1.2. Dos pressupostos epistêmicos da expressão matriz tributária**

A expressão matriz tributária possui alguns pressupostos epistêmicos que a fundamentam, ou seja, existem perguntas básicas ou de fundo que serviram de alicerce para o correto entendimento da expressão a partir de um estudo histórico do tema que permitiram a compreensão da tributação na contemporaneidade.

---

<sup>9</sup> GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. pp. 27-50.

<sup>10</sup> Segundo Robert Sokolowski, “fenomenologia é o estudo da experiência humana e dos modos como as coisas se apresentam elas mesmas para nós em e por meio dessa experiência”. SOKOLOWSKI, Robert. Introdução à fenomenologia. Edições Loyola, 2004.

<sup>11</sup> GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. pp. 27-50.

O primeiro pressuposto epistêmico é a cisão entre Estado e propriedade, fenômeno este que, em grande medida, é resultado da Revolução Industrial no plano econômico e da Revolução Burguesa na França no plano político. A partir dessas duas grandes revoluções, a estrutura fundiária até então existente foi modificada, sendo afastado o sistema feudal que definia as relações econômicas à época, relações estas baseadas num vínculo de subordinação dos que trabalhavam nas terras com os que detinham os direitos feudais sobre a terra.<sup>12</sup>

Com o acontecimento das duas revoluções e sua consequente modificação das relações sociais e econômicas até então existentes, houve a separação definitiva do Estado em relação à propriedade, uma vez que a terra passou a ser considerada mercadoria, podendo ser negociada e inserida no processo produtivo, haja vista que houve a libertação da terra dos direitos feudais.

Posteriormente, com a cisão entre Estado e propriedade, o direito a esta passou a ter a necessidade de ser garantida e esta tarefa coube ao Estado, sendo esta garantia “um dos fins da atividade financeira do Estado, em específico, por intermédio da instituição e cobrança de tributos”. Portanto, o segundo pressuposto epistêmico do acordo semântico proposto em relação à expressão matriz tributária é a propriedade como direito pós-tributação.<sup>13</sup>

#### Segundo Valcir:

(...)a tributação não pode ser vista apenas como interferindo no direito de propriedade privada (como direito natural, como lei da natureza), mas como uma das peças chaves que ajuda a sustentar o direito de propriedade tal qual se convencionou. Com esse enfoque se inverte a forma de se avaliar a tributação em uma determinada sociedade. Assim, antes de se avaliar a tributação, é necessário avaliar a estrutura do sistema de direitos da propriedade, pois estes só são possíveis pela existência de um sistema tributário, no caso, de uma matriz tributária que o garanta.<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. pp. 27-50.

<sup>13</sup> Idem

<sup>14</sup> Idem

Ainda assim, devido ao direito de propriedade estar tão arraigado no meio social ao ponto de ser tratado como algo natural, como uma convenção, ao ponto de ser visto como uma lei da natureza e tornar invisível seu caráter convencional, muitas vezes tem-se a visão de que a tributação é um fenômeno posterior à geração e acumulação de renda e de certo modo violaria parte desses direitos naturais de propriedade.

Entretanto, a tributação que torna possível as relações econômicas e a fruição do direito de propriedade como temos hoje, como demonstram Thomas Nagel e Liam Murphy:

A natureza convencional da propriedade é ao mesmo tempo perfeitamente óbvia e fácil de ser esquecida. Todos nós nascemos no contexto de um sistema jurídico minuciosamente estruturado que rege a aquisição, o intercâmbio e a transmissão dos direitos de propriedade; por isso, a propriedade ou a posse pessoal de bens materiais nos parece ser a coisa mais natural do mundo. Porém, a economia moderna na qual ganhamos nosso salário, compramos nossa casa, temos a nossa conta bancária, economizamos para a aposentadoria e acumulamos bens pessoais, e na qual usamos nossos recursos para consumir ou investir, seria impossível sem a estrutura fornecida pelo governo, que é sustentado pelos impostos. Isso não significa que os impostos não devem ser objeto de avaliação – significa apenas que o alvo da avaliação deve ser o sistema de direitos de propriedade cuja existência eles possibilitam.<sup>15</sup>

Logo, o direito de propriedade é uma situação pós-tributação, sendo este garantido pela atividade estatal sustentada pela tributação, ou seja, “o direito de propriedade não é o início da discussão da matriz tributária, mas a sua consequência”<sup>16</sup> e, portanto, a discussão acerca da matriz tributária é capaz de moldar o direito de propriedade.

O terceiro pressuposto epistêmico diz respeito à extrafiscalidade<sup>17</sup> como elemento de legitimação do poder. Uma vez que, para que o Estado

---

<sup>15</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade: os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 11.

<sup>16</sup> GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. pp. 27-50.

<sup>17</sup> Os manuais de Direito Tributário classificam os tributos conforme sua finalidade entre fiscais e extrafiscais. Os tributos fiscais são aqueles que possuem como objetivo principal a arrecadação de receitas financeiras, já os tributos extrafiscais, apesar de servirem para arrecadação, tem como finalidade estimular ou desestimular determinado comportamento. SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 6ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

possa se apropriar do patrimônio alheio, ele deve possuir legitimidade para tanto, legitimidade esta que é conferida por um conjunto de normas jurídicas previamente pactuadas com os cidadãos para garantir a vida em sociedade como temos hoje por meio da atividade estatal.

Portanto, o terceiro pressuposto diz respeito a esse processo de legitimação do Estado, conforme sustenta Valcir:

Há assim, no Estado constitucional, uma legitimidade normativo-institucional e uma outra, uma legitimidade substancial, vinculada ao cumprimento por parte do Estado de um conjunto de tarefas que são entendidas como essenciais à vida em sociedade e que justificam a sua intervenção e a sua existência, isto é, a perspectiva extrafiscal da matriz tributária também deve alcançar essa discussão.<sup>18</sup>

Dito isso, podemos compreender, de certo modo, o acordo semântico acerca da expressão matriz tributária e, a partir da sua aplicação, fornecer meios para construção de conhecimento sobre o fenômeno da tributação que se aproxime da realidade econômica, social e política, até então deixada de lado muitas vezes pelo uso da expressão sistema tributário nacional reproduzida pelo senso comum teórico dos juristas.

Portanto, a expressão matriz tributária não busca impedir o uso da expressão sistema tributário nacional, mas sim conceder meios de entender o fenômeno da tributação de forma mais ampla, considerando aspectos internos e externos da tributação.

Feitas essas considerações acerca do acordo semântico sobre matriz tributária brasileira e a importância de levar em conta tanto os aspectos internos, quanto os aspectos externos que concernem ao fenômeno da tributação, faz-se necessário realizar algumas observações sobre o conceito de tributo e algumas de suas classificações adotadas em grande parte da doutrina para embasar as discussões que serão realizadas no presente trabalho.

---

<sup>18</sup> GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. pp. 27-50.

### 1.3. Conceito e Classificação de Tributos

O conceito de tributo encontra-se legalmente instituído na Lei n. 5.172/66 (intitulada “Código Tributário Nacional” pelo Ato Complementar n. 36/67)<sup>19</sup> em seu artigo 3º:

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

Ante a esse conceito, é importante fazer algumas ponderações levantadas pela doutrina sobre o tema. Com a utilização da expressão toda prestação pecuniária, pressupõe-se que o tributo se trata de uma obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito ativo, possuindo, assim, natureza jurídica de direito obrigacional.<sup>20</sup>

Como o tributo é compulsório, afasta-se a voluntariedade existente em outras prestações pecuniárias, de modo que o Código Tributário Nacional, ao utilizar esse termo, “buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária”.<sup>21</sup>

Outra característica do tributo é que este não possui natureza sancionatória de ilicitude, isto é, em nenhuma possibilidade pode ter caráter punitivo. Isto separa da noção de tributo as multas por infração de disposições legais, que possuem natureza de sanção de ilícito.

Ademais, todo tributo deve ser instituído em lei, devendo observar o princípio da legalidade a fim de que se estabeleçam sua incidência e seus limites, com intuito de permitir ao Estado se apropriar do patrimônio alheio com a devida legitimidade.

Por fim, o tributo só pode ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, de modo que o Estado deve agir nos

---

<sup>19</sup> O Código Tributário Nacional, apesar de ter sido editado formalmente como Lei Ordinária originalmente, foi recepcionado como Lei Complementar.

<sup>20</sup> GASSEN, Valcir. Tributo: conceito e classificação. Brasília, 2015, mimeo.

<sup>21</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2014. p. 40-41.

moldes da lei para cobrança do tributo, não sendo cabível discricionariedade em sua atividade administrativa mediante a qual cobra o tributo.

Feito esses esclarecimentos acerca do conceito de tributo apresentado pelo Código Tributário Nacional, é importante destacar que algumas críticas são feitas sobre essa conceituação. Primeiramente, parte da doutrina entende que existem muitos pleonasmos no conceito, como, por exemplo, na utilização da expressão “prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se pode exprimir”, pois prestações pecuniárias sempre se expressam em moeda e, portanto, o seu valor é uma expressão monetária.

Outra crítica feita ao conceito de tributo apresentado diz respeito ao fato dele não ter mencionado quem seria o credor da prestação pecuniária, mas ao mesmo tempo descrever que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Neste ponto encontram-se problemas com relação aos tributos que não são cobrados pela Administração Pública, como no caso da parafiscalidade, em que entidades não estatais são credoras dos tributos.<sup>22</sup>

Existem outras críticas no que concerne ao conceito exposto no Código Tributário Nacional e que podem servir para estimular uma valiosa discussão, mas não é o objetivo do presente trabalho adentrar o tema com maior profundidade de modo a avaliar qual a melhor conceituação para tributo, passemos então a uma breve análise de algumas das classificações pertinentes aos tributos e que servirão de base para a discussão aqui proposta.

Para compreender melhor o conceito de tributo exposto no Código Tributário Nacional, conceito este que utilizaremos no presente trabalho, ainda que coberto de críticas, será feita a seguir uma breve exposição das classificações dos tributos quanto às espécies tributárias, à competência tributária, à onerosidade atribuída ao sujeito passivo, à repercussão econômica do tributo e ao objeto do gravame tributário.

---

<sup>22</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2014. p. 40-41.



### 1.3.1. Das espécies tributárias

No que tange às espécies de tributos, há grande discussão na doutrina sobre o rol de espécies tributárias presentes em nosso ordenamento jurídico, de forma que uns consideram haver duas espécies existentes e outros afirmam existir três ou mais espécies.

De acordo com a perspectiva bipartite, defendida por Alfredo Augusto Becker, Pontes de Miranda, entre outros, os tributos dividem-se em impostos e taxas apenas. Segundo Becker, o critério base de cálculo ou base imponible é suficiente para determinar se o tributo trata-se de imposto ou taxa.

Já os defensores da perspectiva tripartite, dentre eles Geraldo Ataliba e Paulo de Barros, sustentam que os tributos podem ser divididos em: impostos, taxas e contribuições de melhoria e embasam sua argumentação na disposição sobre tributos feita no artigo 5º do Código Tributário Nacional, que preceitua que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”, bem como na Constituição Federal em seu artigo 145<sup>23</sup> que também lista essas três espécies de tributos.

Há ainda quem considere haver quatro espécies de tributos, posição defendida por Miguel Lins, Célio Loureiro, Luciano Amaro, entre outros, havendo diferenças nas subdivisões entre esses autores, uns considerando como quarta espécie o empréstimo compulsório, já Luciano Amaro considera contribuições de melhoria como uma taxa, deixando as contribuições, os impostos e os empréstimos compulsórios como as outras espécies. Segundo Luciano Amaro:

(...)a classificação dos tributos não pode partir nem apenas dos rótulos que as várias espécies têm recebido (dado que a mesma designação é, às vezes, empregada para apelidar diferentes exações, e diferentes denominações são usadas para batizar exações análogas), nem deve limitar-se a notas ou características tão abrangentes que façam a classificação perder utilidade, que consiste

---

<sup>23</sup> “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

em traduzir um instrumento de catalogação analítico de diferentes realidades jurídicas, permitindo que sejam apreendidas nos variegados matizes.

Com esse objetivo, identificamos quatro grupos de espécies tributárias, que permitem, por sua vez, variadas subdivisões, conforme o nível de análise ou critério de discriminação que seja eleito:

1º) impostos;

2º) taxas (de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria)

3º) contribuições;

4º) empréstimos compulsórios.<sup>24</sup>

Entretanto, utilizaremos a perspectiva pentapartite no presente trabalho, sustentada por Moreira Alves, Celso Ribeiro Bastos, entre outros, por ser, possivelmente, a posição predominante atualmente, uma vez que é a perspectiva mais abrangente e também por ser adotada pelo Supremo Tribunal Federal, segundo sua jurisprudência:

De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.<sup>25</sup>

Portanto, para a perspectiva pentapartite, os tributos dividem-se em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsórios e contribuições especiais. Deste modo, esta posição contempla também as espécies tributárias descritas nos artigos 148 e 149 da Constituição Federal, quais sejam o empréstimo compulsório e as contribuições especiais, respectivamente.

### **1.3.2. Da competência tributária**

Competência tributária se refere ao poder de instituir tributos. No Brasil, os tributos podem ser divididos em federais, estaduais ou municipais<sup>26</sup> e,

---

<sup>24</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2014. p. 102-103.

<sup>25</sup> RE n. 146.733-9/SP (Pleno). Voto do Ministro Moreira Alves.

<sup>26</sup> De acordo com o artigo 147 da Constituição Federal, cabem ao Distrito Federal os impostos estaduais e municipais e cabem à União os impostos estaduais de Território Federal, bem como os municipais, cumulativamente, caso este Território não seja dividido em Municípios.

devido a essa repartição da competência, os tributos podem ser também privativos, comuns e residuais, de acordo com a sua exclusividade.

Os tributos privativos são aqueles que competem exclusivamente a um ente tributante e a Constituição Federal estipula os tributos privativos de cada ente federativo, podendo somente ele instituir tal tributo, sob pena de ser declarado inconstitucional.

Os tributos comuns se referem àqueles que tanto um quanto outro ente tributante pode instituir, como no caso das taxas e contribuições de melhoria. Já os tributos residuais dizem respeito a uma “competência residual” conferida à União de instituir outros impostos além dos previstos expressamente na Constituição.<sup>27</sup>

### **1.3.3. Da onerosidade atribuída ao sujeito passivo**

Como o tributo é uma prestação pecuniária, ele possui um ônus ao contribuinte. A partir dessa onerosidade atribuída ao sujeito passivo da relação tributária, os tributos podem ser classificados em progressivos e regressivos. O tributo é considerado regressivo quando a sua onerosidade relativa aumenta em razão inversa da capacidade contributiva do contribuinte e progressivo quando ocorre a situação oposta, ou seja, a onerosidade relativa aumenta em razão direta à situação econômica do contribuinte.<sup>28</sup>

### **1.3.4. Da repercussão econômica dos tributos**

No que tange ao critério de classificação quanto à repercussão econômica, o tributo pode ser considerado direto ou indireto. Trata-se de tributo direto quando o sujeito passivo da obrigação tributária não pode ou não consegue transferir o ônus do pagamento do tributo para terceiro, isto é, o contribuinte de fato e de direito se encontram na mesma pessoa. Nessa

---

<sup>27</sup> GASSEN, Valcir. Tributo: conceito e classificação. Brasília, 2015, mimeo.

<sup>28</sup> Idem

situação não se pode repercutir o tributo, haja vista que a tributação se dá de forma imediata e direta sobre o contribuinte de direito.

Já nos tributos indiretos, o sujeito passivo da obrigação tributária pode repassar o encargo do pagamento do tributo a terceiro em uma situação em que o contribuinte de fato e de direito não seriam a mesma pessoa, de modo que um recolhe o tributo e transfere o encargo financeiro a outro, geralmente um consumidor final. Nesse caso é possível a repercussão do tributo ao contribuinte de fato.

Entretanto, faz-se necessário fazer algumas considerações acerca dessa classificação e dos critérios adotados, pois, juridicamente, todo contribuinte é de direito, uma vez que a lei que o define, portanto, o critério aqui empregado parte de uma análise econômica, em que se verifica se quem suporta ônus é a primeira pessoa atingida pelo tributo ou pessoa diversa.<sup>29</sup>

Além disso, Luciano Amaro faz mais algumas ponderações sobre o tema:

Essa classificação é fonte de incertezas, pois não raras vezes tributos ditos “indiretos” não são repassados a terceiros, mas suportados pelo próprio contribuinte de direito. Por outro lado, é difícil encontrar um tributo dito “direto” que não possa, por algum mecanismo, ser “embutido” no preço de bens e serviços e, portanto, “repassado” a terceiros.<sup>30</sup>

### **1.3.5. Do objeto do gravame tributário**

Quando se considera o objeto que recebe o gravame tributário, segundo grande parte da doutrina, os tributos podem ser classificados entre tributos sobre a renda, tributos sobre a circulação e tributo sobre o patrimônio. Trata-se de tributo sobre a renda se opta por onerar o ingresso da riqueza no patrimônio do contribuinte. Já no tributo sobre a circulação, onera-se o consumo de riqueza ou a circulação desta. Por fim, no caso do tributo sobre o patrimônio, se opta por onerar a riqueza já incorporada no patrimônio do contribuinte.

---

<sup>29</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2014. p. 112.

<sup>30</sup> Idem

Apesar de esta classificação ser a adotada pela maioria da doutrina, faz-se necessário tecer algumas considerações sobre a nomenclatura utilizada para classificar os tributos no que tange aos tributos sobre a circulação, pois não se trata de tributar a circulação e sim o consumo de bens e serviços.

A utilização da terminologia tributação sobre a circulação no Brasil sugere uma tentativa de tornar ainda mais complicado o entendimento dessa figura tributária pelo contribuinte, uma vez que, por esses tributos se tratarem de tributos indiretos, são tributos menos perceptíveis aos contribuintes, haja vista que não são contribuintes de direito, sendo repassado a eles o ônus de pagamento indiretamente e, por isso, possuem um efeito “anestesiante”.

Segundo Valcir:

(...)cabe notar que esse efeito de ‘anestesia fiscal’ é bastante perceptível nos tributos indiretos em que a regra é a repercussão econômica dos tributos, e esta é a que lhes confere a espécie. Nos tributos diretos, pela ausência de repercussão, cada contribuinte tem como aferir de pronto o montante do tributo que está pagando. Dessa percepção decorre que os tributos indiretos são denominados muitas vezes de tributos ‘anestésiantes’ e os diretos de ‘irritantes’.<sup>31</sup>

Portanto, nesse caso, a falta de informação do contribuinte possibilita que o Estado faça majorações nesses tributos sem provocar uma reação imediata da população, que muitas vezes nem chega a ficar sabendo sobre estas majorações.

Diante do exposto, utilizaremos em nosso trabalho a perspectiva de que o tributo pode incidir sobre a renda, o patrimônio e o consumo, por considerarmos a classificação mais aplicável ao ordenamento jurídico brasileiro e por ser a classificação utilizada em outros países. Tanto é que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) adota em sua classificação tributo sobre o consumo.

Diante do exposto, observamos a importância de que seja discutido o fenômeno da tributação considerando todos os aspectos internos e externos envolvidos no tema, que é o que se busca com a construção de um acordo semântico sobre a expressão matriz tributária brasileira ao levar em conta as

---

<sup>31</sup> GASSEN, Valcir. Tributo: conceito e classificação. Brasília, 2015, mimeo.

questões tributárias do cotidiano observando o devido rigor dogmático que a matéria exige.

Para que seja feita uma análise mais aprofundada acerca das limitações impostas às multas punitivas é importante considerar essa proposta de uma discussão mais abrangente levando em conta os diversos aspectos envolvidos na questão da expressão matriz tributária brasileira, bem como entender alguns conceitos básicos sobre os tributos e sobre os crimes contra a ordem tributária, haja vista que as multas punitivas incidem sobre estes crimes. Portanto, no próximo capítulo serão feitas considerações a respeito dos crimes contra a ordem tributária e uma breve apresentação do quadro da sonegação fiscal no Brasil.

## **2. Crimes contra a ordem tributária e a sonegação fiscal no Brasil**

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu no Brasil, como decisão do constituinte originário, que o Direito Penal pátrio deve ser constituído a partir de uma concepção afeta ao Estado Democrático de Direito, observando os princípios e garantias instituídos na Lei Maior, ou seja, o exercício do *ius puniendi*<sup>32</sup> deve respeitar estes princípios e garantias fundamentais, de modo a colocar o Direito Penal a serviço dos interesses da sociedade por meio da tutela de bens jurídicos essenciais.<sup>33</sup>

Levando em consideração que todo tipo penal busca proteger um bem jurídico fundamental, uma vez que o Direito Penal tem como característica o seu caráter fragmentário, devendo ser utilizado apenas em *ultima ratio* pelo sistema para punir as ações consideradas graves praticadas contra determinado bem jurídico, afirma Bittencourt e Luciana que os crimes contra a ordem tributária:

(...)devem ser necessariamente interpretados e aplicados também com vistas à proteção subsidiária de um bem jurídico determinado,

---

<sup>32</sup> Expressão em latim que diz respeito ao poder punitivo do Estado característico de sua soberania.

<sup>33</sup> BITTENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a Ordem Tributária. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2013.

neste caso, a ordem tributária enquanto atividade administrada pelo Estado, personificado na Fazenda Pública dos distintos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), dirigida à arrecadação de ingressos e à gestão de gastos em benefício da sociedade. Atividade que, por sua importância para o desenvolvimento das finalidades do Estado, é instituída e sistematizada nos arts. 145 a 169 da Constituição Federal de 1988, assumindo o caráter de bem jurídico supraindividual.<sup>34</sup>

Diante disso, passemos à análise dos crimes contra a ordem tributária no Brasil, destacando algumas características e particularidades desses tipos penais que servirão de base para discussão proposta no presente trabalho.

## **2.1. Crimes contra a ordem tributária**

No ordenamento jurídico brasileiro, a Lei n. 8.137/90 é a norma que define os crimes contra a ordem tributária em seus artigos 1º, 2º e 3º, bem como crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo nos artigos seguintes, na busca da tutela da arrecadação tributária estatal, que financia a atividade do Estado e permite que ele cumpra um conjunto de atividades entendidas como essenciais à vida em sociedade.<sup>35</sup>

O Estado deve manter serviços públicos, incentivar o bem-estar social e observar o idealizado pelo art. 3º da Constituição Federal como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, que se tratam da constituição de uma sociedade livre, justa e solidária, garantindo o desenvolvimento nacional, além do esforço para erradicação da pobreza e da marginalização com a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos sem qualquer forma de discriminação.

Um das maiores tendências à discriminação decorre da capacidade econômica de cada indivíduo, de modo que a concentração da renda na mão de uma parcela da população em contraste com uma grande

---

<sup>34</sup> BITTENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a Ordem Tributária. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2013.

<sup>35</sup> GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. pp. 27-50.

parcela detendo a menor parte da renda de um país gera uma ausência da conquista, por essa grande parcela, de um autêntico *status* de cidadania, em que o ser humano goze dos direitos civis e políticos de forma plena, uma vez que estes sujeitos não alcançam sequer bens de primeira necessidade e não conseguem gerar qualquer tipo de riqueza, por menor que seja. Os tributos em geral, se bem empregados, deveriam promover justiça social e garantir o mínimo de bem-estar social aos cidadãos.<sup>36</sup>

Os crimes contra a ordem tributária, por envolver a atividade arrecadatória de tributos dos entes federativos, devem ser julgados pela Justiça Federal ou Estadual, de acordo com o ente beneficiário do tributo objeto da conduta delituosa, ou seja, caso trate-se de tributo de competência da União, a sonegação em questão será julgada pela Justiça Federal, caso se refira à sonegação de tributo de competência dos Estados ou Municípios, a supressão deve ser apreciada pela Justiça Estadual.

Os crimes em questão admitem o concurso de agentes, isto é, a aplicação do art. 29 do Código Penal<sup>37</sup>. Portanto, tornam-se coautores da infração contra a ordem tributária aqueles que, sendo contribuintes de determinado tributo, juntem esforços para suprimir ou reduzir tributo.

Pelo fato de ser comum que crimes dessa espécie sejam cometidos em concurso de agentes, a doutrina e jurisprudência admitiam a denominada denúncia genérica nos crimes societários<sup>38</sup>, em que a peça acusatória indica

---

<sup>36</sup> NUCCI, Guilherme de Souza. *Leis Penais e Processuais Penais Comentadas*. 5ª Edição. São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais. 2010. p. 1026.

<sup>37</sup> Art. 29 - Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade.

<sup>38</sup> HC 86294, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 27/09/2005, DJ 03-02-2006 PP-00089 EMENT VOL-02219-05 PP-00862 RMP n. 30, 2008, p. 153-168  
EMENTA: 1. Habeas Corpus. Crimes contra a ordem tributária (Lei no 8.137, de 1990). Crime societário. 2. Alegada inépcia da denúncia, por ausência de indicação da conduta individualizada dos acusados. 3. Tratando-se de crimes societários, não é inepta a denúncia em razão da mera ausência de indicação individualizada da conduta de cada indiciado. 4. Configura condição de admissibilidade da denúncia em crimes societários a indicação de que os acusados sejam de algum modo responsáveis pela condução da sociedade comercial sob a qual foram supostamente praticados os delitos. Precedentes (HC no 80.812-PA, DJ de 05.03.2004; RHC no 65.369-SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 27.10.1987; HC no 73.903-CE, Rel. Min. Francisco Rezek, DJ de 25.04.1997; HC no 74.791-RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 09.05.1997; e RHC no 59.857-SP, Rel. Min. Firmino Paz, DJ de 10.12.1982). 5. No caso concreto, a denúncia é apta porque comprovou que todos os denunciados eram responsáveis pela representação legal da sociedade comercial envolvida. 6. Habeas corpus indeferido



apenas os coautores e eventuais partícipes do delito sem destacar, detalhadamente, a conduta de cada um deles, por ser muitas vezes impossível determinar ao certo a participação de cada um durante a fase executória.<sup>39</sup>

Entretanto, apesar do Superior Tribunal de Justiça ainda manter esse posicionamento, o Supremo Tribunal Federal<sup>40</sup> e parte da doutrina tem mudado esse entendimento de modo a garantir efetivamente a ampla defesa e o contraditório. Nessa seara afirma Vicente Greco Filho:

Outro requisito essencial à ampla defesa é a apresentação clara e completa da acusação, que deve ser formulada de modo que possa o réu contrapor-se a seus termos. É essencial, portanto, a descrição do fato delituoso em todas as suas circunstâncias. Uma descrição incompleta, dúbia, ou que não seja de um fato típico penal gera a inépcia da denúncia e nulidade do processo, com a possibilidade de trancamento através de 'habeas corpus', se o juiz não rejeitar desde logo a inicial. Para que alguém possa preparar e realizar sua defesa é preciso que esteja claramente descrito o fato de que deve defender-se.<sup>41</sup>

No que tange ao elemento subjetivo do tipo nos crimes contra a ordem tributária, não há previsão de punibilidade na lei para a modalidade culposa, ou seja, todos eles são punidos apenas na forma dolosa. Apesar disso, a constatação do dolo muitas vezes é indevidamente presumida ao equiparar a mera infração tributária com a realização dolosa de um crime.

<sup>39</sup> NUCCI, Guilherme de Souza. Leis Penais e Processuais Penais Comentadas. 5ª Edição. São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais. 2010. p. 1026.

<sup>40</sup> HC 85327, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 15/08/2006, DJ 20-10-2006 PP-00088 EMENT VOL-02252-02 PP-00266 RTJ VOL-00201-03 PP-00993 LEXSTF v. 28, n. 336, 2006, p. 393-409 RDDT n. 135, 2006, p. 220-221

EMENTA: 1. Habeas corpus. Crimes contra a Ordem Tributária (Lei no 8.137, de 1990). Crime societário. 2. Alegação de denúncia genérica e que estaria respaldada exclusivamente em processo administrativo. Ausência de justa causa para ação penal. Pedido de trancamento. 3. Dispensabilidade do inquérito policial para instauração de ação penal (art. 46, § 1o, CPP). 4. Mudança de orientação jurisprudencial, que, no caso de crimes societários, entendia ser apta a denúncia que não individualizasse as condutas de cada indiciado, bastando a indicação de que os acusados fossem de algum modo responsáveis pela condução da sociedade comercial sob a qual foram supostamente praticados os delitos. Precedentes: HC no 86.294-SP, 2a Turma, por maioria, de minha relatoria, DJ de 03.02.2006; HC no 85.579-MA, 2a Turma, unânime, de minha relatoria, DJ de 24.05.2005; HC no 80.812-PA, 2a Turma, por maioria, de minha relatoria p/ o acórdão, DJ de 05.03.2004; HC no 73.903-CE, 2a Turma, unânime, Rel. Min. Francisco Rezek, DJ de 25.04.1997; e HC no 74.791-RJ, 1a Turma, unânime, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 09.05.1997. 5. Necessidade de individualização das respectivas condutas dos indiciados. 6. Observância dos princípios do devido processo legal (CF, art. 5o, LIV), da ampla defesa, contraditório (CF, art. 5o, LV) e da dignidade da pessoa humana (CF, art. 1o, III). Precedentes: HC no 73.590-SP, 1a Turma, unânime, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 13.12.1996; e HC no 70.763-DF, 1a Turma, unânime, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 23.09.1994. 7. No caso concreto, a denúncia é inepta porque não pormenorizou, de modo adequado e suficiente, a conduta dos pacientes. 8. Habeas corpus deferido

<sup>41</sup> FILHO. Vicente Greco. Manual de Processo Penal. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 64.

Entretanto, o dolo característico dos crimes contra a ordem tributária implica o propósito de fraudar a Fazenda Pública por meio de atos próprios para esta finalidade.<sup>42</sup>

Outra característica dos crimes contra a ordem tributária diz respeito ao resultado. Os tipos penais descritos no artigo 1º da Lei n. 8.137/80 requerem a produção de um resultado, desprendido do comportamento que o precede, como elemento da descrição típica, sem o qual o crime não se consuma. Portanto, a consumação dos crimes contra a ordem tributária depende do efetivo dano ao Estado, decorrente da supressão ou redução do tributo, ou seja, tratam-se de crimes materiais, pois são dependentes de um resultado naturalístico.

Pelos referidos tipos penais se tratarem de crimes materiais que dependem da efetiva lesão à Fazenda Pública a partir da supressão ou redução de tributo, há controvérsia sobre o início da ação penal por crime contra a ordem tributária, na medida em que se discute se existe condição de procedibilidade ao Ministério Público para propositura da ação penal no que tange à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário.

O art. 83, caput, da Lei n. 9.430/96 determinou que a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/90, será encaminhada ao Ministério Público, após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Embora existam decisões negando pedidos de habeas corpus para o trancamento da ação penal por considerar que o art. 83, caput, da Lei n. 9.430/96 não instituiu condição de procedibilidade, podendo o Ministério Público oferecer denúncia antes do término do processo administrativo fiscal<sup>43</sup>,

---

<sup>42</sup> BITTENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a Ordem Tributária. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2013.

<sup>43</sup> HC 75723, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 18/11/1997, DJ 06-02-1998 PP-00005 EMENT VOL-01897-03 PP-00440  
EMENTA: CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL PENAL. PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. REPRESENTAÇÃO FISCAL. SUSPENSÃO DO CURSO DA AÇÃO PENAL: DECISÃO DEFINITIVA DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. Lei 8.137, de 1990,

a jurisprudência tem se consolidado no sentido de acolher a tese de que a afirmação da existência de supressão ou redução de tributo devido feita pela autoridade administrativa constitui condição objetiva de punibilidade, sem a qual não é justo o início da ação penal.<sup>44</sup>

Nesse sentido tem decidido o Supremo Tribunal Federal em diversos julgados de modo a considerar que há falta de justa causa para a ação penal pela prática dos crimes previstos no art. 1º da Lei n. 8.137/90 enquanto não houver decisão definitiva do processo administrativo.<sup>45</sup> Tanto é que o próprio Supremo editou a Súmula Vinculante 24 que estabelece que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Essa postura nos parece a mais adequada e é defendida por grande maioria da doutrina, pois admitir a ação penal por crime de supressão ou redução do tributo sem que a autoridade administrativa competente declare

---

artigos 1º, 2º e 14; Lei 8383, de 1991, artigo 98; Lei 9249, de 1995, art. 34; Lei 9430, de 1996, art. 83 e seu parágrafo único. I - A representação fiscal a que se refere o art. 83, da Lei 9.430/96, estabeleceu limites para os órgãos da administração fazendária, ao determinar que a remessa ao Ministério Público dos expedientes alusivos aos crimes contra a ordem tributária, definidos nos arts. 1º e 2º, da Lei 8.137/90, somente será feita após a conclusão do processo administrativo fiscal. Todavia, não restringiu o citado dispositivo legal a ação do Ministério Público (C.F., art. 129, I). II - Precedente do STF: ADIn 1571-DF (medida cautelar), Rel. Min. Néri da Silveira, Plenário, 20.03.97. III - No caso, não há falar em extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e acessório: Lei 8.137/90, art. 14, revogado pela Lei 8.383/91, art. 98. Lei 9.249/95, art. 34; Lei 9.430/96, art. 83, parág. único. IV - H.C. indeferido.

<sup>44</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Julgamento administrativo e ação penal nos crimes contra a ordem tributária, 2003. Disponível em: <[http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select\\_action=&co\\_obra=16071](http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=16071)>. Acesso em: 13 de maio de 2016.

<sup>45</sup> HC 81611, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-1 PP-00084  
EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.

existente o crédito tributário – objeto do cometimento do ilícito – ensejaria na exclusão do direito do contribuinte de ter levantada na via própria a existência da relação tributária, juntamente com a sua correspondente quantificação econômica.<sup>46</sup>

Diante disso, é importante fazer alguns comentários sobre o tema. No ordenamento jurídico pátrio, compete privativamente à autoridade administrativa confirmar a existência da relação tributária, bem como dimensioná-la economicamente conforme estabelece o art. 142 do Código Tributário Nacional.<sup>47</sup> Desse modo, a manifestação definitiva da autoridade da Administração Tributária é imprescindível para que seja configurado o crime de supressão ou redução de tributo. A necessidade do encerramento do processo administrativo-fiscal justifica-se, portanto, para dar certeza da materialidade do fato típico e exequibilidade da medida de caráter político-criminal, que consiste em possibilitar ao contribuinte efetuar o pagamento ou o parcelamento de dívida certa e exigível.<sup>48</sup>

Dessa forma, caso admita-se a ação penal antes da decisão definitiva da autoridade administrativa, estaríamos admitindo a ação penal como instrumento de coação para impelir o contribuinte ao pagamento do tributo, ainda que indevido, uma vez que em face da ameaça de denúncia criminal, sente-se coagido a pagar o tributo apenas com a finalidade de suspender essa ameaça, não sendo observado direitos e garantias previstos na Constituição como o contraditório e a ampla defesa. Nesse sentido afirma Hugo de Brito Machado:

---

<sup>46</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Julgamento administrativo e ação penal nos crimes contra a ordem tributária, 2003. Disponível em: <[http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select\\_action=&co\\_obra=16071](http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=16071)>. Acesso em: 13 de maio de 2016.

<sup>47</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

<sup>48</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Julgamento administrativo e ação penal nos crimes contra a ordem tributária, 2003. Disponível em: <[http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select\\_action=&co\\_obra=16071](http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=16071)>. Acesso em: 13 de maio de 2016.

No Direito brasileiro, a necessidade de prévia decisão da autoridade administrativa, no crime de supressão ou redução de tributo, é muito mais do que uma questão de Direito Penal, ou Processual Penal. É uma questão de Direito Constitucional. A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no país, entre outros, o direito à segurança, que inclui a proteção contra ilegalidades.<sup>49</sup>

Ademais, admitindo-se essa hipótese, poderíamos criar uma desarmonia entre as esferas administrativa e penal, de modo que abrir-se-ia espaço para situações esdrúxulas em que o contribuinte pode ser considerado infrator na esfera penal e, posteriormente, a esfera administrativa reconhecer a inexistência do débito fiscal.<sup>50</sup>

Ainda que seja reconhecida essa condição objetiva de procedibilidade, isto não significa que o Ministério Público se torna dependente da autoridade administrativa, de modo que esta poderia obstar a ação penal com a sua omissão na representação fiscal para fins penais. Caso o Ministério Público tome conhecimento de que ação fiscal foi julgada procedente, mas a autoridade administrativa deixa de fazer a representação, a ação penal poderá ser promovida se o parquet entender que o crime se configurou.<sup>51</sup>

Feitos esses comentários iniciais acerca das características dos crimes contra a ordem tributária, passemos às análises dos tipos penais descritos nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei n. 8.137/90.

Os atos significativos caracterizadores dos crimes previstos no art. 1º da Lei n. 8.127/90<sup>52</sup> fundam-se na ação de suprimir ou reduzir tributo, seja

<sup>49</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Julgamento administrativo e ação penal nos crimes contra a ordem tributária, 2003. Disponível em: <[http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select\\_action=&co\\_obra=16071](http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=16071)>. Acesso em: 13 de maio de 2016.

<sup>50</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Ação penal como instrumento de coação nos crimes tributários. 2004. Disponível em: <[http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select\\_action=&co\\_obra=15966](http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=15966)>. Acesso em: 13 de maio de 2016.

<sup>51</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Julgamento administrativo e ação penal nos crimes contra a ordem tributária, 2003. Disponível em: <[http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select\\_action=&co\\_obra=16071](http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=16071)>. Acesso em: 13 de maio de 2016.

<sup>52</sup> Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

referente à obrigação principal, seja referente à obrigação acessória<sup>53</sup>, por meio das formas ou modos descritos nos respectivos incisos. Suprimir consiste em eliminar, abolir, extinguir ou impedir que o tributo ou obrigação acessória surja ou se configure no sistema tributário nacional, isto é, refere-se à evasão total do tributo. Já reduzir compreende diminuir, abater ou restringir o tributo ou obrigação acessória, não recolhendo o montante devido ao erário público.<sup>54</sup>

O objeto da supressão ou redução baseia-se sempre em um elemento de natureza pecuniária, de forma que a conduta típica objetiva consiste, a priori, no não pagamento, total ou parcial, do valor devido à Fazenda Pública, por força da obrigação tributária existente. Isso reforça a necessidade de afirmação definitiva da autoridade administrativa competente da existência de relação jurídico-tributária, para que possa ser configurado os crimes do referido artigo, sendo crimes de resultado.<sup>55</sup>

O art. 2º da Lei n. 8.137/90<sup>56</sup>, por sua vez, diferentemente do art. 1º que descreve em seu caput o núcleo essencial do tipo, indica o núcleo

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

<sup>53</sup> De acordo com o § 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional, “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária

<sup>54</sup> BITTENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a Ordem Tributária. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2013.

<sup>55</sup> Idem

<sup>56</sup> Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

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

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

essencial do tipo em cada um dos seus incisos, ou seja, cada inciso contém uma norma incriminadora independente, havendo apenas a mesma cominação de pena para cada um como elemento compartilhado.

Outra característica que distingue os crimes previstos nos incisos do art. 2º daqueles estabelecidos no art. 1º da referida lei diz respeito ao fato de serem crimes de mera conduta e não de resultado. Com isso ampliam-se as possibilidades de punição, uma vez que, para a constatação do desvalor da ação, é suficiente a constatação da aptidão do comportamento do agente para produzir um potencial resultado ofensivo à preservação do bem jurídico ordem tributária, não sendo necessário a efetiva realização do resultado material – imprescindível nos crimes de resultado.<sup>57</sup>

Diante dessa diferença de classificação, enquanto nenhum crime previsto no art. 1º admite tentativa, exatamente pela necessidade de produção de resultado material para sua configuração, alguns dos crimes descritos no art. 2º, incisos I, III, IV e V admitem tentativa, ainda que para formas e situações muito raras, e, por isso, não pode ser considerada teoricamente inviável a sua configuração.<sup>58</sup>

Por fim, temos o art. 3º da Lei n. 8.137/90<sup>59</sup>, que descreve os crimes funcionais contra a ordem tributária. O art. 3º, de modo semelhante ao art. 2º da mesma Lei, indica o núcleo essencial do tipo penal em cada um dos seus incisos, de modo que cada inciso constitui uma norma incriminadora autônoma,

---

<sup>57</sup> BITTENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a Ordem Tributária. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2013.

<sup>58</sup> NUCCI, Guilherme de Souza. Leis Penais e Processuais Penais Comentadas. 5ª Edição. São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais. 2010. p. 1044-1051.

<sup>59</sup> Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

com a diferença de que, enquanto os incisos I e II compartilham a mesma cominação de pena, o inciso III possui cominação de pena própria.<sup>60</sup>

Os crimes estabelecidos no artigo 3º versam especificamente sobre tipos penais cometidos por funcionários públicos que, no exercício do cargo, emprego ou função, prejudiquem a arrecadação estatal ao comprometer a probidade e moralidade da administração do erário público. Para fins de aplicação do tipo, utiliza-se aqui o conceito de funcionário público do art. 327 do Código Penal<sup>61</sup>, conceito este mais amplo do que o delineado pelo direito administrativo, pois considera qualquer atividade realizada com fins próprios do Estado, não dependendo do recebimento de pecúnia<sup>62</sup>, mas observando algumas exceções como o múnus público, que não é considerado, para efeitos penais, funcionário público, como, por exemplo, os síndicos, inventariantes dativos e os advogados.<sup>63</sup>

Como o presente trabalho busca fazer uma análise referente a decisão que limitou os valores da multa punitiva aplicada sobre a omissão de rendimentos na declaração de Imposto sobre a Renda, utilizaremos como base a multa aplicada referente ao tipo previsto inciso I do art. 1º da Lei n. 8.137/90, que tipifica a omissão de informação ou a prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias de modo a suprimir ou reduzir o tributo devido.

Feitas essas considerações, faz-se importante também fazer alguns comentários a respeito de um instrumento que gera bastante controvérsia na doutrina, que diz respeito à existência da hipótese de extinção de punibilidade

---

<sup>60</sup> BITTENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a Ordem Tributária. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2013.

<sup>61</sup> Art. 327 - Considera-se funcionário público, para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerce cargo, emprego ou função pública.

§ 1º - Equipara-se a funcionário público quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal, e quem trabalha para empresa prestadora de serviço contratada ou conveniada para a execução de atividade típica da Administração Pública.

§ 2º - A pena será aumentada da terça parte quando os autores dos crimes previstos neste Capítulo forem ocupantes de cargos em comissão ou de função de direção ou assessoramento de órgão da administração direta, sociedade de economia mista, empresa pública ou fundação instituída pelo poder público

<sup>62</sup> MIRABETE, Julio Fabbrini. Manual de Direito Penal, vol. III. 16ª Ed. Atlas. SP/SP. 2001. p. 298.

<sup>63</sup> SIQUEIRA, Flávio Augusto Maretti. O funcionário público visto pelo Direito Penal. 2002. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/938/O-funcionario-publico-visto-pelo-Direito-Penal>> Acesso em: 19 de maio de 2016.



dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento do tributo suprimido ou reduzido juntamente com a obrigação acessória, tema este que abordaremos com mais propriedade a seguir, uma vez que essa causa extintiva de punibilidade também possui impactos na sonegação fiscal no Brasil.

## **2.2. Extinção de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária**

O artigo 14 da Lei n. 8.137/90 em sua redação original previa que “extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”. Portanto, o pagamento do débito realizado antes do recebimento da denúncia era causa de extinção de punibilidade.

Contudo, o art. 14 foi revogado pela Lei n. 8.383/91, sendo readmitida essa causa de extinção de punibilidade apenas em 1995 com a edição da Lei n. 9.249, que também estabelecia em seu art. 34 a extinção da punibilidade em caso de pagamento do débito antes da denúncia.

Entretanto, com a promulgação da Lei n. 10.684/2003, a matéria passou a ser regradada de forma distinta. Conforme estabelecido no § 2º do art. 9º da referida lei<sup>64</sup>, a punibilidade sucumbe quando for efetuado o pagamento integral do débito, sem mencionar a expressão “antes do recebimento da denúncia”, que até então figurava nas normas que tratavam do tema.<sup>65</sup>

---

<sup>64</sup> Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

<sup>65</sup> RODRIGUES, Raphael Silva. Breves comentários acerca dos crimes contra a ordem tributária. Disponível em: <<http://www.diretonet.com.br/artigos/exibir/3654/Breves-comentarios-acerca-dos-crimes-contra-a-ordem-tributaria#>>. Acesso em: 20 de maio de 2016.

Além disso, a Lei n. 11.941/2009 estipulou em seu art. 69 que “extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento”, tratando o art. 68 dos crimes tipificados nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/90 e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal.<sup>66</sup>

Conforme pode se observar, todas as normativas destacadas apresentam como causa de extinção da punibilidade o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, mas divergem quanto ao instante em que pode ser empregado o benefício, tendo umas estabelecido como prazo limite o recebimento da denúncia e outras deixado de estipular algum limite temporal para fazer jus ao benefício.

Apesar dessas diferenças, as normas mais recentes não revogam a previsão da Lei n. 9.249/95, uma vez que a Lei n. 10.684/2003 e a Lei n. 11.941/2009 regulam especificamente as hipóteses de parcelamento do débito tributário, além do fato de que estas leis não contemplam todos os crimes contra a ordem tributária conforme previsto naquela, que abarca também os crimes previstos no art. 3º da Lei n. 8.137/90.<sup>67</sup>

Diante dessa divergência acerca do momento processual em que o pagamento integral do débito pode ser realizado para que possa ser aplicada a causa extintiva de punibilidade, o Supremo Tribunal Federal tem assentado sua jurisprudência no sentido de que o pagamento pode ser feito a qualquer tempo, ainda que posteriormente ao recebimento da denúncia, conforme pode ser observado no seguinte acórdão proferido pelo Primeira Turma:

EMENTA: AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.

---

<sup>66</sup> BITTENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a Ordem Tributária. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2013.

<sup>67</sup> Idem

(HC 81929, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Primeira Turma, julgado em 16/12/2003, DJ 27-02-2004 PP-00027 EMENT VOL-02141-04 PP-00780)

Portanto, o STF tem entendido que o contribuinte em débito com a Fazenda Pública pode fazer jus à extinção de sua punibilidade pelo pagamento integral dos débitos reconhecidos pela ação fiscal administrativa a qualquer momento, desde que não transitada em julgado a ação penal condenatória.<sup>68</sup>

Essa opção do legislador pela manutenção dessa causa extintiva de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária de certo modo pode contribuir para o panorama atual da sonegação fiscal, que se encontra em uma situação alarmante conforme veremos adiante.

### **2.3. Um panorama da sonegação fiscal no Brasil**

Feitas essas considerações acerca da Lei n. 8.137/90 no que tange aos crimes contra a ordem tributária, importante agora discutir o quadro da sonegação fiscal no Brasil, visto que a pena aplicada a esses crimes e a dificuldade de punir os seus transgressores impactam diretamente na evasão de receita pública oriunda da arrecadação fiscal em virtude da sonegação.

Primeiramente, faz-se mister destacar alguns dados estimativos da carga tributária brasileira para, posteriormente, elencar a estimativa do desvio da arrecadação. Segundo dados da Receita Federal do Brasil<sup>69</sup> e do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ/Ministério da Fazenda)<sup>70</sup>, bem como de alguns outros órgãos, estima-se que a carga tributária brasileira tenha chegado a 36,6% do Produto Interno Bruto (PIB) do país<sup>71</sup>, sendo este um valor elevado se comparado com outros países da América Latina, conforme podemos ver na Tabela 1.

---

<sup>68</sup> RODRIGUES, Raphael Silva. Breves comentários acerca dos crimes contra a ordem tributária. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3654/Breves-comentarios-acerca-dos-crimes-contra-a-ordem-tributaria#>>. Acesso em: 20 de maio de 2016.

<sup>69</sup> Análise da Arrecadação dos Tributos Federais. Receita Federal do Brasil. Dez/2014

<sup>70</sup> Boletim de Arrecadação Estadual (CONFAZ/Ministério da Fazenda)

<sup>71</sup> Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014. Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ. 2015.

**TABELA 1 – CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA NOS PAÍSES DA AMÉRICA LATINA, MÉDIA 2007-2008 (Em porcentagem do PIB)**

<b>PAÍS</b>	<b>CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA</b>
Argentina	29,9%
Bolívia	20,9%
Chile	21,1%
Colômbia	15,6%
Costa Rica	22,8%
Equador	15,4%
El Salvador	14,8%
Guatemala	12,0%
Haiti	9,9%
Honduras	16,7%
México	9,8%
Nicarágua	21,9%
Panamá	16,5%
Paraguai	13,2%
Peru	17,3%
República Dominicana	15,5%
Uruguai	23,2%
Venezuela	15,6%
<b>BRASIL*</b>	<b>36,6%</b>

Fonte: Elaboração própria com dados de Evasión y equidad en América Latina – Jiménez, Sabain & Podestá (2010) e Receita Federal do Brasil

\*Dados referentes ao ano de 2014<sup>72</sup>

Ainda que esse número, se comparado aos países da América Latina, pareça excessivo, os países da Organização para Cooperação do Desenvolvimento Econômico (OCDE) possuem uma média de Carga Tributária Bruta de 36,2% do PIB, número que se aproxima dos valores do Brasil. Entretanto, não se pode estabelecer uma relação direta de tributação com o Índice de Desenvolvimento Humano de um país, visto que o Brasil figura em 75º no Ranking IDH Global 2014<sup>73</sup>, enquanto grande parte dos países-membros da OCDE estão entre os países com maior IDH no ranking e há

<sup>72</sup> Em 2007, o Brasil apresentava uma estimativa de carga tributária bruta de 34,3% do PIB. Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014. Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ. 2015

<sup>73</sup> Relatório de Desenvolvimento Humano 2015. PNUD

países da América Latina com menor carga tributária que possuem IDH superior ao do Brasil.

Ademais, o Brasil opta, no tocante à base de incidência tributária, por tributar majoritariamente o consumo, chegando ao valor de 51,02% da arrecadação de 2014, e a tributar minoritariamente a renda e o patrimônio<sup>74</sup> – que correspondem a 18,02% e 4,17%, respectivamente – conforme tabela 2.

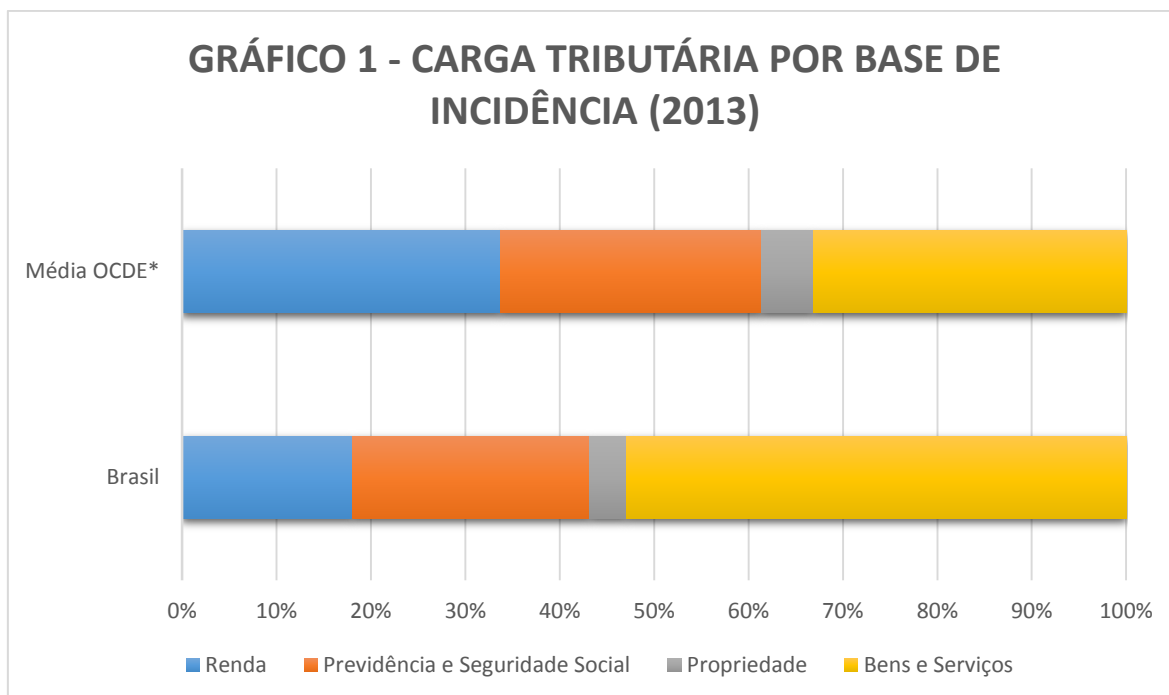
**TABELA 2 – CARGA TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDÊNCIA** (Em porcentagem da arrecadação total)

Base de Incidência	Porcentagem da Arrecadação	
	2013	2014
Renda	18,11%	18,02%
Previdência e Seguridade Social	25,03%	25,18%
Propriedade	3,94%	4,17%
Bens e Serviços	51,20%	51,02%
Transações Financeiras	1,68%	1,61%
Outros	0,04%	0,00%

Fonte: Elaboração própria com base em dados da Receita Federal do Brasil

Enquanto no Brasil há um maior enfoque, por opção do legislador, da tributação sobre o consumo, na média dos países da OCDE é possível observar outras escolhas quanto à base de incidência, conforme gráfico 1.

<sup>74</sup> Carga Tributária no Brasil 2014: Análise por Tributos e Bases de Incidência. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros – CETAD. Receita Federal do Brasil. Out/2015.



Fonte: Elaboração própria com dados da Receita Federal do Brasil

\* Média da OCDE considerando 25 dos países membros

A sonegação fiscal está presente em todas as sociedades e os elementos culturais, políticos e jurídicos interferem na frequência e intensidade da sonegação. Quando o país possui uma carga tributária elevada e a chance de o fisco detectar a sonegação é baixa, é economicamente racional para pessoas físicas e jurídicas sonegarem, como é o caso brasileiro e os dados sobre esta sonegação encontram grandes barreiras para serem estimados em virtude da complexidade do sistema tributário pátrio.<sup>75</sup>

A maioria dos trabalhos sobre a matriz tributária brasileira giram em torno dos princípios constitucionais tributários, das obrigações tributárias em geral e dos tributos em espécie, de modo que, historicamente, pouco tem sido discutido acerca da quantificação da receita pública não realizada em razão da sonegação.<sup>76</sup>

Ademais, existem grandes barreiras para a mensuração da evasão fiscal, como, por exemplo, a quantidade de dados disponíveis e sua baixa confiabilidade, até porque existe grande resistência do fisco na liberação

<sup>75</sup> Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014. Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ. 2015.

<sup>76</sup> Idem

desses dados. Apesar disso, alguns estudiosos têm se esforçado para estimar os valores que deixam de ser arrecadados em razão da sonegação fiscal.

Diante disso, o Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ) realizou em 2015 uma pesquisa que resultou no relatório *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014*. Nesse relatório foram estimados alguns números sobre o panorama da arrecadação fiscal no Brasil com base em outros estudos como SIQUEIRA (2006), PAES (2011) e IBPT (2009).

Os números apresentados no presente relatório indicam uma estimativa de que a arrecadação brasileira poderia ser 23,6% maior se fosse possível eliminar a evasão tributária no ano de 2014, com todos os demais parâmetros utilizados nas pesquisas constantes, conforme tabela 3. Essa quantificação, ainda que estimada, revela a proporção dos danos causados ao erário pela sonegação fiscal, de modo que se estima que o Brasil deixa de arrecadar algo em torno de 8,6% do PIB com a evasão fiscal.<sup>77</sup>

**TABELA 3 – PARÂMETRO PARA ESTIMATIVA DA SONEGAÇÃO FISCAL 2014**

Tributo	Carga Tributária 2014 (R\$ milhões)	% do Total 2014	% do PIB	Indicador de Sonegação Estimado (% do Tributo)	Sonegação Estimada (R\$ milhões)	% do PIB
IR	304.519	16,2%	5,9%	28,0%	85.356	1,7%
IPI	50.828	2,7%	1,0%	33,4%	16.955	0,3%
IOF	29.789	1,6%	0,6%	16,6%	4.930	0,1%
II	36.694	2,0%	0,7%	24,8%	9.111	0,2%
Contribuições Previdenciárias	373.063	19,9%	7,3%	27,8%	103.525	2,0%
Cofins	195.170	10,4%	3,8%	22,1%	43.191	0,8%
CSLL	65.534	3,5%	1,3%	24,9%	16.311	0,3%
PIS/PASEP	51.881	2,8%	1,0%	22,1%	11.481	0,2%
FGTS	104.744	5,6%	2,0%	27,8%	29.067	0,6%
ICMS	406.978	21,7%	7,9%	27,1%	110.454	2,2%
ISS	53.868	2,9%	1,0%	25,0%	13.478	0,3%
Outros	204.375	10,9%	4,0%		0	0,0%
Total	1.877.443	100,0%	36,57%	23,6%	443.859	8,6%

Fonte: SIQUEIRA (2006); PAES (2011); IBPT (2009); Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro/2014 (RFB); Confaz.

<sup>77</sup> *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014*. Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ. 2015.

Como pode ser observado na tabela 3, a estimativa da sonegação fiscal no Brasil demonstra números muito elevados e ressalta a importância de se discutir esse panorama da evasão fiscal no país, levando em consideração toda a matriz tributária nacional, de modo a observar os vários aspectos que impactam diretamente nesses resultados apresentados, passando desde a efetividade do fisco em detectar as sonegações até elementos da culturais dos contribuintes.<sup>78</sup>

Considerando esse preocupante quadro apresentado, é preciso avaliar as consequências de algumas decisões acerca da limitação da multa punitiva aplicada na omissão de rendimentos no Imposto sobre a Renda com base no princípio da vedação ao confisco no que se refere à redução ou não da eficácia das multas de desestimular a evasão fiscal.

Para robustecer a discussão sobre o tema principal do presente trabalho, será feita a análise de um acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal 3ª Região que fixou limites máximos de quantificação das multas punitivas aplicadas sobre omissão de rendimentos com a finalidade de fraudar o fisco no próximo capítulo.

### **3. Análise sobre a redução da multa punitiva aplicada sobre omissão de rendimentos no Imposto sobre a Renda sob égide do princípio do não confisco**

Antes de adentrar a discussão específica do acórdão objeto de análise, é oportuno realizar alguns comentários acerca da figura do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza no ordenamento jurídico pátrio e das espécies de multas aplicáveis ao contribuinte que postergar ou fraudar o pagamento do tributo, de modo a esclarecer algumas questões atinentes ao tema.

---

<sup>78</sup> Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014. Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ. 2015.



### 3.1. Breves considerações sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) no Brasil

O Imposto sobre a Renda ou Proventos de Qualquer Natureza (IR) é um tributo federal, portanto de competência da União, previsto no inciso III do art. 153 da Constituição Federal. O mesmo artigo também apresenta em seu § 2º alguns critérios a serem observados pelo tributo.

As normas gerais atinentes ao imposto – como fato gerador, base de cálculo, sujeito passivo, dentre outras – estão estabelecidas nos arts. 43 a 45 do Código Tributário Nacional.

Conforme elencado no art. 43 do Código Tributário Nacional<sup>79</sup>, o IR possui como fato gerador<sup>80</sup> a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, sendo este o critério material da matriz de incidência do IR.<sup>81</sup>

Segundo leciona Paulo de Barros Carvalho:

(...)renda é todo acréscimo patrimonial, todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.<sup>82</sup>

Já por proventos, entende-se o resultado, o lucro, o crédito ganho ou obtido em um negócio, compreendendo o fruto do acréscimo patrimonial

---

<sup>79</sup> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

<sup>80</sup> Entende-se como fato gerador a situação definida em lei, que ao ocorrer, faz com que haja a ocorrência da obrigação tributária.

<sup>81</sup> GARCIA, Priscila Prado. Do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e suas particularidades. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIII, n. 82, nov 2010. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=8557](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8557). Acesso em maio 2016.

<sup>82</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

resultante de uma atividade que já cessou, mas que continua gerando rendimentos – como por exemplo os benefícios de origem previdenciária. Portanto, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza não é uma exação sobre o patrimônio, e sim sobre o acréscimo, a riqueza nova incorporada.<sup>83</sup>

Ademais, a aquisição pode ser de disponibilidade econômica ou jurídica, de modo que, enquanto esta se dará no momento em que se auferir renda por meios legais e legítimos, independentemente da sua efetiva percepção em dinheiro, aquela ocorrerá quando a renda auferida tiver sido efetivamente recebida pelo titular, independente da legalidade ou do modo de obtenção, de forma que é passível de tributação a renda auferida por meios ilícitos, entendimento este reproduzido pela jurisprudência, como pode ser observado no seguinte acórdão proferido pela Primeira Turma do STF:

EMENTA: Habeas corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questão não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão de instância. Inadmissibilidade. Precedentes. Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de contravenção penal. Artigo 58 do Decreto-Lei nº 6.259/44 - Jogo do Bicho. **Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio do Direito Tributário do non olet.** Precedente. Ordem parcialmente conhecida e denegada. 1. A pretendida desclassificação do tipo previsto no art. 1º, inciso I, para art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 não foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Com efeito sua análise neste ensejo configuraria, na linha de precedentes, verdadeira supressão de instância, o que não se admite. 2. **A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet.** Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada.

(HC 94240, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 23/08/2011, DJe-196 DIVULG 11-10-2011 PUBLIC 13-10-2011 EMENT VOL-02606-01 PP-00026 RT v. 101, n. 917, 2012, p. 584-597) [grifo nosso]

---

<sup>83</sup> GARCIA, Priscila Prado. Do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e suas particularidades. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIII, n. 82, nov 2010. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=8557](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8557). Acesso em maio 2016.

Outra característica do IR diz respeito ao fato dele ter de observar alguns critérios previstos no § 2º do art. 153 da Constituição Federal, quais sejam: a generalidade, a universalidade e a progressividade. Além disso, o § 1º do art. 150 da Lei Maior prevê também que o IR não está sujeito à anterioridade nonagesimal. Por conseguinte, são estes os critérios constitucionais para instituição do Imposto sobre a Renda e Proventos.

O IR, apesar de sujeito à observância do da anterioridade do exercício, está excepcionado da obrigação de se submeter à anterioridade nonagesimal, ou seja, observar a noventena. Dessa forma, a majoração estipulada no fim do exercício financeiro poderá produzir efeitos no próximo exercício, independentemente de não ter transcorrido 90 dias da publicação da lei.

Quanto à generalidade, este é um critério que diz respeito especificamente aos sujeitos passivos do tributo, ou seja, os contribuintes. Segundo esse critério, o tributo deve alcançar todos os contribuintes que pratiquem a situação estipulada como fato gerador do tributo, ou seja, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos. Logo, deve-se dar tratamento igual a todos os contribuintes, desde que respeitada a progressividade do tributo.<sup>84</sup>

Já o critério da universalidade se refere à extensão da base de cálculo, que precisa englobar quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte, devendo incidir sobre todos os fatos descritos como hipótese de incidência do imposto, sem, contudo, impedir a existência de isenções, desde que previstas legalmente.<sup>85</sup>

Por fim, temos o critério da progressividade, que, como já comentamos sobre no Capítulo 1 do presente trabalho, determina que a alíquota deve variar positivamente conforme aumenta a base de cálculo, sendo um instrumento para a tributação de acordo com a capacidade contributiva do

---

<sup>84</sup> PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 5 Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

<sup>85</sup> Idem

contribuinte.<sup>86</sup> De fato o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) possui alíquotas graduadas progressivamente em função da base de cálculo, como podemos observar na tabela 4.

#### TABELA 4 – INCIDÊNCIA MENSAL DO IRPF

(a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015)

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Receita Federal do Brasil

Já com relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), existe alíquota única de 15% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado obtido pelas pessoas jurídicas ou empresas individuais no período de apuração, havendo apenas a aplicação de um adicional com alíquota de 10% que incide sobre a parcela exceder o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicado pelo número de meses do respectivo período de apuração, conforme o art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 9.430/96.

Apesar do IR possuir mecanismos de tributação que estimulam a progressividade, muitos estudiosos fazem críticas sobre a progressividade do imposto no que tange ao fato dele ser extremamente progressivo nas faixas de rendimento inicial, demonstrando uma curva de crescimento acentuado, e

<sup>86</sup> PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 5 Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010

regressivo para as faixas que dispõem de mais renda, bem como ao fato de não se tributar com o IR fontes de renda como lucros e dividendos, renda recebida apenas pela parte da população mais privilegiada.<sup>87</sup>

Outra característica do Imposto sobre a Renda se refere à extraterritorialidade, isto é, possui um alcance à ocorrência de fatos geradores tanto em território nacional, quanto fora dele, conforme previsto no § 1º do art. 43 do Código Tributário Nacional.<sup>88</sup>

Essas são as principais características e excepcionalidades que dizem respeito ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e são de extrema relevância para discussão aqui proposta. Feitas essas considerações, faz-se necessário compreender as figuras das multas aplicáveis sobre esse tributo de modo a distinguir o instituto da multa punitivas da multa moratória.

### **3.2. Multas aplicáveis sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**

No ordenamento jurídico pátrio, existem dois tipos de multas aplicáveis ao Imposto sobre a Renda e Rendimentos de Qualquer Natureza, as multas moratórias e as multas punitivas.

As multas moratórias não possuem um caráter punitivo e são consequências da inadimplência do contribuinte<sup>89</sup>, ou seja, são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. Portanto, são empregadas primordialmente para desestimular o

---

<sup>87</sup> CUNHA, Albino Joaquim Pimenta da. Imposto sobre a renda justo. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 601, 1 mar. 2005. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/6381>>. Acesso em: 24 maio 2016.

<sup>88</sup> PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 5 Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

<sup>89</sup> SOUZA, Ricardo Conceição; SABBAG, Maristela Miglioli. Reflexões sobre Distinção entre Multa Moratória e Multa Punitiva. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/2kqp/reflexoes-sobre-a-distincao-entre-multa-moratoria-e-multa-punitiva-ricardo-conceicao-souza-maristela-miglioli-sabbag>. Acesso em: 26 de maio de 2016.

cumprimento da obrigação fora do prazo, coagindo o sujeito passivo do tributo a se esforçar para não postergar o pagamento.<sup>90</sup>

A lei n. 9.430/96, dispõe sobre a multa moratória sobre tributos federais em seu art. 61.<sup>91</sup> De acordo com o referido artigo, os débitos do contribuinte para com a União, quando não pagos nos prazos previstos em lei, serão acrescidos de multa moratória, calculada à taxa de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) para cada dia de atraso.

Conforme dispõe o § 2º do mesmo artigo, a multa de mora deve respeitar o limite máximo de 20% (vinte por cento). Essa disposição foi reforçada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Agravo de Instrumento 727.872/RS:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. 1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal. 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%.

(AI 727872 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-091 DIVULG 15-05-2015 PUBLIC 18-05-2015)

A multa punitiva, por sua vez, se justifica pela necessidade do Estado de punir a prática de infração tributária, tendo como objetivo, portanto, desestimular com maior vigor o desrespeito de norma tributária que culmine em

---

<sup>90</sup> STF - AI: 808922 RS, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 05/12/2011, Data de Publicação: DJe-236 14/12/2011

<sup>91</sup> Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

ilícito pelo contribuinte ou por terceiros, uma vez que, por se tratar de conduta de maior gravidade, faz-se necessário a aplicação de sanções mais gravosas.<sup>92</sup>

A multa punitiva possui caráter preventivo e repressivo. Na forma preventiva prepondera o interesse do Estado em garantir a arrecadação a partir da promoção da educação e da cultura fiscal, desestimulando práticas ilícitas que contribuem para a evasão fiscal. Já na forma repressiva predomina o interesse do Estado em reparar os prejuízos causados ao erário público pela prática de infrações tributárias.<sup>93</sup>

O art. 44 da Lei n. 9.430/96<sup>94</sup> dispõe sobre a multa punitiva. Conforme estabelece o referido artigo, a multa é aplicada e lançada de ofício

<sup>92</sup> COSTA, Dartagnan Limberger; PUPPE, Fernando Luis. Decisões do STF fixam limites para multas tributárias ao contribuinte. 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-jul-07/supremo-fixa-limites-multas-tributarias-aos-contribuintes>. Acesso em: 26 de maio de 2016.

<sup>93</sup> BÜNDCHEN, Somaia Gasel Khodr. A Natureza Jurídica das Multas Tributárias. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. 2009. Disponível em: <http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1304380747.pdf>. Acesso em: 26 de maio de 2016.

<sup>94</sup> 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)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

pelo fisco, ou seja, a multa é apurada pela própria Administração Pública e lançada de ofício.

O valor da multa é calculado sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e de declaração inexata, podendo chegar a valores que correspondam ao dobro ou até ao triplo do valor do tributo devido, situação que será discutida em momento oportuno no presente trabalho.<sup>95</sup>

Feitas essas considerações sobre a grande distinção entre as multas moratórias e as multas punitivas em que é possível verificar que ambas possuem finalidades e aplicações diversas, sendo a multa punitiva aplicável em situações mais graves de fraude ao fisco e não apenas o atraso no pagamento do tributo devido, passemos à análise do acórdão objeto de discussão.

### **3.3. Análise do Acórdão proferido pelo TRF 3ª Região no Agravo de Instrumento Nº 0022383-59.2014.4.03.0000/SP**

O Tribunal Regional Federal 3ª Região proferiu acórdão sobre o Agravo de Instrumento Nº 0022383-59.2014.4.03.0000/SP interposto pela União Federal (Fazenda Nacional) em face da decisão de 1ª instância que acolheu em parte a exceção de pré-executividade reduzindo a multa punitiva imposta à executada, de 75% (setenta e cinco por cento) para 20% (vinte por cento) sobre o montante do tributo devido (IRPF), dentre outras decisões sobre as questões submetidas pelas partes, conforme é possível observar na sentença de 1º grau:

Sentença. I – Relatório: NADIM REMAILI, qualificado nos autos, opôs exceção de pré-executividade nos autos da presente execução fiscal movida pela FAZENDA NACIONAL, requerendo a declaração da

---

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

<sup>95</sup> COSTA, Dartagnan Limberger; PUPPE, Fernando Luis. Decisões do STF fixam limites para multas tributárias ao contribuinte. 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-jul-07/supremo-fixa-limites-multas-tributarias-aos-contribuintes>. Acesso em: 26 de maio de 2016.



nulidade da certidão da dívida ativa que embasa a presente demanda, bem como a condenação da embargada ao pagamento dos honorários. Sustenta a ocorrência da prescrição dos créditos, a ilegalidade da multa aplicada na proporção de 75% do valor do débito e a excessividade dos juros. (...). Pelo expediente de fl. 121/123 manifestou-se a Fazenda Nacional, refutando, os argumentos lançados pelo excipiente e postulando o prosseguimento da execução, bem como a decretação do sigilo do presente processo. Juntou os documentos de fl. 124/178. É o relatório. II – Fundamentação: (...). 2. A multa foi aplicada no percentual de 75%, sobre o valor tributável sem prejuízo do imposto devido (cfr. fl. 109/112) do PAF n. 18088,000051/2007-69 com base no art. 44, inc. I da Lei nº 9.430/96: "Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: I - de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte". Pois bem. Na Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição da República - Do Sistema Tributário Nacional - consta a seguinte regra: "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco;" A dificuldade que se apresenta acerca deste tema diz respeito à sua generalidade e de não ter o legislador atual fixado um parâmetro para se aferir a ocorrência do confisco (...) Importa assinalar que a vedação de confisco se direciona tanto ao tributo, quanto às multas tributárias, sejam elas de mora, sejam punitivas. (...). Na esteira do que decidiu o Supremo Tribunal Federal, **a efetiva verificação de confisco depende da análise do caso concreto. É inegável a importância da multa punitiva para a União Federal, como meio de coibir a prática da sonegação fiscal. Todavia, é imprescindível verificar se as ações adotadas no interesse da arrecadação estão em consonância com outros direitos previstos na Constituição da República, especialmente o direito de propriedade. (...). A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal(...). Por isto a redução da multa punitiva para o percentual de 20% (vinte) por cento se mostra devida e compatível com a Constituição Federal.** 3. Dispositivo: Ante o exposto, julgo o incidente com resolução de mérito, com base no art. 269, inc. I, do CPC, para acolhendo o pedido formulado por Nadim Remaili (excipiente) **reduzir a multa punitiva de 75% (setenta e cinco por cento) que lhe foi aplicada para o percentual de 20% (vinte por cento) sobre o montante do tributo devido (...).** Disponibilização D. Eletrônico de sentença em 09/06/2014, pg 838/871. [grifo nosso]

O acórdão, com relatoria do Juiz Federal convocado Carlos Eduardo Delgado, negou provimento ao Agravo de Instrumento, mantendo a decisão recorrida – que reduziu a multa punitiva de 75% (setenta e cinco por cento) aplicada pela Fazenda Pública para 20% (vinte por cento) sobre o montante do tributo devido com base no princípio da vedação ao confisco e na observância

dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade – por entender que a decisão não comporta revisão, uma vez que coaduna com entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 582.461, conforme pode ser observado na sua ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. ART. 557, § 1º, CPC. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. REDUÇÃO DA MULTA PUNITIVA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. AGRAVO DESPROVIDO. 1. A decisão agravada foi prolatada a teor do disposto no artigo 557 do Código de Processo Civil, bem como em conformidade com a legislação aplicável à espécie e amparado em súmula ou jurisprudência dominante do Tribunal ou dos Tribunais Superiores. **2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, após reconhecer a repercussão geral da matéria, ao julgar o RE 582.461, decidiu no sentido de não ser confiscatória a multa moratória fixada no importe de 20% (vinte por cento), razão pela qual, excedido esse percentual, de rigor a sua redução, afigurando-se acertada nesse aspecto a decisão recorrida.** 3. No tocante à verba honorária, de acordo com o entendimento desta E. Terceira Turma, deve ser fixada em 10% sobre o valor da condenação, posto que de forma a remunerar adequadamente o profissional e em consonância com o disposto no art. 20, §§ 3º e 4º, do Código de Processo Civil. 4. O agravante não trouxe nenhum elemento capaz de ensejar a reforma do decisum, limitando-se à mera reiteração do quanto já expedido nos autos, sendo certo que não aduziu qualquer argumento apto a modificar o entendimento esposado na decisão ora agravada. 5. Agravo improvido. [grifo nosso]

Antes de fazermos comentários sobre a decisão do acórdão e da sentença mantida, faz-se mister fazer alguns esclarecimentos sobre os princípios da vedação ao confisco e da proporcionalidade que serviram de base para as decisões citadas.

### 3.3.1. Princípio da vedação ao confisco

O princípio da vedação ao confisco está disposto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal<sup>96</sup> e determina que o tributo não pode ser utilizado com efeito de confisco, isto é, tem como objetivo proteger o direito constitucional de propriedade, impedindo que o Estado imponha tributos

---

<sup>96</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

excessivos ao ponto de ocasionar uma verdadeira absorção, no todo ou em parte, do patrimônio do contribuinte pelo Estado.<sup>97</sup>

É pacífico na doutrina que a tributação configura uma transferência compulsória de bens do contribuinte para o Estado e que esta transferência é legítima, mas a partir do momento em que a Administração Pública deixar de observar os limites autorizados pela Constituição, anulando a riqueza privada, estar-se-ia diante de uma tributação com caráter confiscatório. Nesse sentido, leciona Luciano Amaro:

É óbvio que os tributos (de modo mais ostensivos, os impostos) traduzem transferências compulsórias (não voluntárias) de recursos do indivíduo para o Estado. Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação do confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. Vê-se, pois, que o princípio atua em conjunto com a capacidade contributiva, que também visa preservar a capacidade econômica do indivíduo.<sup>98</sup>

A Constituição Federal, apesar de dispor sobre a proibição de utilização da tributação com caráter confiscatório, não define os limites para que possa se considerar que certo tributo tenha efeito de confisco. Portanto, cabe ao judiciário verificar se determinado tributo possui caráter confiscatório ou não considerando o caso concreto e a capacidade contributiva do contribuinte.<sup>99</sup>

Outro ponto importante no que tange ao princípio do não confisco diz respeito a sua aplicabilidade às multas tributárias. Não existe consenso na doutrina sobre o tema, de modo que parte da doutrina, como é o caso de Hugo de Brito Machado, entende que o princípio não se aplica às multas tributárias, mas tão somente aos tributos, pois o princípio não deve ser invocado para fornecer garantia jurídica para o exercício da ilicitude.

---

<sup>97</sup> BÜNDCHEN, Somaia Gasel Khodr. A Natureza Jurídica das Multas Tributárias. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. 2009. Disponível em: <http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1304380747.pdf>. Acesso em: 26 de maio de 2016.

<sup>98</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2014. p. 169.

<sup>99</sup> BÜNDCHEN, Somaia Gasel Khodr. A Natureza Jurídica das Multas Tributárias. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. 2009. Disponível em: <http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1304380747.pdf>. Acesso em: 26 de maio de 2016.

Já a parte da doutrina que sustenta que o princípio da vedação ao confisco aplica-se também às multas tributárias afirma que se forem aplicadas multas excessivas, ultrapassar-se-ia o razoável para reprimir os transgressores e prevenir que o ilícito volte a ocorrer, caracterizando o confisco de forma indireta.

Apesar das discussões sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal vem reproduzindo o entendimento de que é cabível a aplicação do princípio do não confisco às multas moratórias, de modo que estas não podem ultrapassar o limite de 20% (vinte por cento), sob pena de configuração do confisco, conforme pode ser observado no seguinte julgado da Primeira Turma:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. 1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal. 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%.

(AI 727872 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-091 DIVULG 15-05-2015 PUBLIC 18-05-2015)

Quanto à aplicação do princípio às multas punitivas, existe entendimento do Superior Tribunal Federal admitindo a sua aplicação<sup>100</sup>, contudo, foi reconhecida Repercussão Geral sobre os limites da multa fiscal

---

<sup>100</sup> ARE 836828 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 16/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015 EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 120% REDUZIDA AO PATAMAR DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO. ADEQUAÇÃO AOS PARÂMETROS DA CORTE. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a burla à atuação da Administração tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. A Corte tem firmado entendimento no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade revela-se nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Entendimento que não se aplica às multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%. Precedentes. O acórdão recorrido, perfilhando adequadamente a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, reduziu a multa punitiva de 120% para 100%. Agravo regimental a que se nega provimento.

qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório. A matéria tem como *Leading Case*<sup>101</sup> o Recurso Extraordinário 736.090/SC e ainda aguarda exame pelo STF, que considerou a matéria constitucional, sendo imprescindível a análise do Supremo por ser tema controvertido e a matéria possuir relevância, bem como transcendência de interesses, conforme pode ser observado na decisão sobre a existência de Repercussão Geral do tema:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUIO. 150% SOBRE A TOTALIDADE OU DIFERENÇA DO IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO NÃO PAGA, NÃO RECOLHIDA, NÃO DECLARADA OU DECLARADA DE FORMA INEXATA (ATUAL § 1º C/C O INCISO I DO CAPUT DO ARTIGO 44 DA LEI FEDERAL Nº 9.430/1996). VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. QUESTÃO RELEVANTE DOS PONTOS DE VISTA ECONÔMICO E JURÍDICO. TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

(RE 736090 RG, Relator(a): Min. LUIZ FUX, julgado em 29/10/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-240 DIVULG 26-11-2015 PUBLIC 27-11-2015 )

### 3.3.2. Princípio da proporcionalidade

Apesar do princípio da proporcionalidade não estar explicitamente descrito na Constituição Federal, ele se encontra presente implicitamente, devendo ser observado na interpretação judicial para cada caso concreto. De acordo com a doutrina, o princípio da proporcionalidade possui três elementos: adequação, necessidade e proporcionalidade.<sup>102</sup>

Esses elementos devem ser obedecidos de acordo com uma ordem pré-definida, uma vez que existe entre eles uma relação de subsidiariedade.<sup>103</sup> Portanto, para um exame de proporcionalidade, primeiramente deve ser feita

<sup>101</sup> Entende-se por *Leading Case* o caso que resultou no reconhecimento de repercussão geral de determinado tema pelo Supremo Tribunal Federal

<sup>102</sup> BÜNDCHEN, Somaia Gasel Khodr. A Natureza Jurídica das Multas Tributárias. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. 2009. Disponível em: <http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1304380747.pdf>. Acesso em: 26 de maio de 2016.

<sup>103</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. Revista dos Tribunais, ano 91, volume 798, abril/2002, p. 34.

uma análise de adequação. Caso a medida seja aprovada na análise de adequação, passa-se para análise da necessidade e, caso passe também, será efetuada a análise da proporcionalidade em sentido estrito.<sup>104</sup>

O exame da adequação verifica se a medida utilizada para se alcançar determinado fim é apropriada para satisfação do interesse público, ou seja, faz-se uma análise se o meio escolhido é idôneo para buscar definida finalidade, não sendo feita uma análise comparativa sobre se o meio em questão é o que promova o alcance da finalidade com maior eficácia.<sup>105</sup>

Quanto à análise da necessidade, faz-se um exame da indispensabilidade das medidas restritivas, de modo a verificar qual dentre as medidas adequadas pode ser considerada mais eficaz para persecução de determinada finalidade, mas restringindo da menor forma os direitos fundamentais, atendendo o interesse público. Nesse sentido, afirma Canotilho:

O princípio da exigibilidade também conhecido como “princípio da necessidade” ou da “menor ingerência possível”, coloca a tônica na ideia de que o cidadão tem direito à menor desvantagem possível. Assim, exigir-se-ia sempre a prova de que, para a obtenção de determinados fins, não era possível adotar outro meio menos oneroso para o cidadão.<sup>106</sup>

Por fim, temos a análise da proporcionalidade em sentido estrito que diz respeito a uma ponderação entre o meio escolhido e o fim almejado, devendo haver um equilíbrio entre estes polos. Nesse momento deve-se verificar a proporcionalidade entre o gravame imposto e o benefício trazido, buscando estabelecer uma correspondência entre a finalidade a ser alcançada e a medida adotada que seja juridicamente a melhor possível.<sup>107</sup>

Portanto, o princípio da proporcionalidade atua nas multas tributárias como limitador, de forma que as multas, apesar da sua função de desestimular

---

<sup>104</sup> COSTA, Roberta Pereira Negrão Costa. Proporcionalidade: Uma Clarificação do Conceito. Disponível em: [www.agu.gov.br/page/download/index/id/1437974](http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/1437974). Acesso em: 27 de maio de 2016.

<sup>105</sup> Idem

<sup>106</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 3 Ed. Coimbra: Livraria Almedina. 1999.

<sup>107</sup> COSTA, Roberta Pereira Negrão Costa. Proporcionalidade: Uma Clarificação do Conceito. Disponível em: [www.agu.gov.br/page/download/index/id/1437974](http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/1437974). Acesso em: 27 de maio de 2016.

certos comportamentos, punindo quem seja transgressor da norma tributária, sejam aplicadas observando e ponderando outros princípios constitucionais.<sup>108</sup>

A partir desse breve esclarecimento sobre os princípios constitucionais da vedação do confisco e da proporcionalidade que fundamentaram a decisão, passemos à análise do acórdão do TRF 3ª Região considerando a interpretação do julgador dada a esses princípios e a problemática envolvida nessa perspectiva.

### **3.3.3. Comentários sobre o acórdão do Tribunal Regional Federal 3ª Região**

Conforme já exposto, o referido acórdão negou provimento ao Agravo de Instrumento interposto pela União Federal (Fazenda Pública) por meio de seus procuradores, mantendo, assim, a decisão ora recorrida, que reduziu a multa punitiva de 75% (setenta e cinco por cento) para 20% (vinte por cento) com base no princípio do não confisco e da proporcionalidade.

A decisão em questão, entretanto, apresenta alguns vícios conceituais que, de certa forma, deturpam os fundamentos do conteúdo decisório. Tanto no acórdão, como na sentença objeto de recurso, confunde-se multa punitiva com multa moratória.

Como demonstrado anteriormente no presente trabalho, existe grande diferença entre os dois artifícios. Apesar de ambos buscarem desestimular o descumprimento de obrigações, a multa moratória busca a adimplência da obrigação dentro do prazo determinado e já a multa punitiva visa punir o desrespeito de norma tributária que culmine em ilícito pelo contribuinte ou por terceiros, tratando-se de conduta de maior gravidade, desse modo, faz-se necessário a aplicação de sanções mais gravosas a fim de que se evite a evasão fiscal.

---

<sup>108</sup> BÜNDCHEN, Somaia Gasel Khodr. A Natureza Jurídica das Multas Tributárias. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. 2009. Disponível em: <http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1304380747.pdf>. Acesso em: 26 de maio de 2016.

Até por isso, a lei 9.430/96 discorre sobre essas multas em dispositivos distintos, estipulando valores diversos para cada uma delas conforme a gravidade da ação ou omissão que culmina na aplicação da multa. A importância da distinção é tanta que o ministro Roberto Barroso, do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 727.872/RS, teceu comentários sobre o assunto:

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 adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação.<sup>109</sup>

O caso em questão objeto de julgamento pelo acórdão se refere à multa punitiva imposta à executada em face da omissão de rendimentos na declaração do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), que se trata de ilícito tributário, sendo aplicado pelo fisco a multa estipulada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, no valor de 75% (setenta e cinco por cento) do montante do tributo devido.

Na decisão do acórdão, determinou-se a manutenção da decisão de reduzir a multa para o valor de 20% (vinte por cento), argumentando-se que o valor empregado pela Fazenda Pública possuía caráter confiscatório, ferindo, assim, preceito constitucional. Para reforçar esse entendimento, o relator do acórdão fez menção à decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 582.461, que possui a seguinte ementa:

EMENTA: 1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do

---

<sup>109</sup> AI 727872 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-091 DIVULG 15-05-2015 PUBLIC 18-05-2015



montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea "I" no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar "fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço". Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado "por dentro" em ambos os casos. **4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento).** 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 582461, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-158 DIVULG 17-08-2011 PUBLIC 18-08-2011 EMENT VOL-02568-02 PP-00177)

Entretanto, como pode ser observado, utilizou-se como referência um julgado em que se limitou o valor de multa moratória e não punitiva no importe de 20% (vinte por cento), limite este já previsto legalmente no art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/96 e pacífico na jurisprudência da Suprema Corte, ao contrário da multa punitiva que é instituto totalmente diverso e que ainda não possui jurisprudência pacificada quanto aos limites dos valores aplicados, sendo tema de Repercussão Geral que aguarda julgamento.

Portanto, os fundamentos que embasaram as referidas decisões não são os mais adequados para solução do caso em questão, uma vez que se trata de questionamento de valor de multa punitiva, instituto que é totalmente diferente da multa de mora.

Ademais, as decisões, tanto de 1ª instância, quanto de grau recursal, não fizeram juízo apropriado da função da multa punitiva e da gravidade do descumprimento das normas a que elas são aplicadas, de modo que, ao estabelecer limites idênticos tanto às multas moratórias, quanto às multas punitivas, coloca-se em mesmo plano sanções impostas a práticas mais gravosas e ao mero adimplemento fora do prazo.

Portanto, ao contrário do que argumenta o juízo de 1ª instância no julgamento da exceção de pré-executividade, tal medida se mostra desarrazoada, pois não leva em conta a gravidade dos ilícitos tributários objetos de sanção pelas multas moratórias e punitivas e não considera a função da multa punitiva, qual seja a de desestimular a prática de ilícitos que contribuem para fraudar a arrecadação fiscal do Estado e, por conseguinte, viabilizar a sonegação.

Logo, a decisão de reduzir o valor aplicado pelo fisco ao valor de 20% (vinte por cento) pode acabar por desvirtuar a finalidade da multa punitiva, ao ponto até de tornar essas multas ineficazes, uma vez que, como no Brasil a carga tributária é elevada e a chance de o fisco detectar a sonegação é baixa<sup>110</sup>, vale a pena ao contribuinte correr o risco de ser punido, tendo em vista que as multas não terão valores expressivos sob égide do argumento de que multas acima do referido limite ferem o princípio do não confisco.

Para fins de comparação de entendimento acerca dos valores das multas, podemos citar as multas aplicadas por infrações de trânsito, que constantemente tem seus valores ampliados sob o argumento de que é necessário fixar as multas em valores exorbitantes para desestimular o desrespeito às normas de trânsito e, com isso, reduzir as mortes por acidentes de trânsito, que representam valores preocupantes.<sup>111</sup>

Em caminho oposto, decisões como deste acórdão têm diminuído o limite máximo das multas punitivas aplicadas pela Fazenda Pública, por considerar que os valores caracterizam o confisco, vedado

---

<sup>110</sup> Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014. Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ. 2015.

<sup>111</sup> No Brasil, foram registradas mais de 42 mil mortes no trânsito em 2010, segundo dados oficiais do DATASUS

constitucionalmente, em meio a uma estimativa de que o país deixa de arrecadar pelo menos 13,4% do PIB, fazendo com que o Brasil ocupe o segundo lugar no ranking de sonegação fiscal no mundo em razão do não pagamento de tributos devidos pela economia informal segundo levantamento feito pelo grupo internacional Tax Justice Network, com base em dados de 2011 do Banco Mundial, conforme podemos ver na Tabela 5.<sup>112</sup>

**TABELA 5 – Ranking da Evasão Fiscal em Razão da Economia Informal**

	País	Produto Interno Bruto (em milhões de dólares)	Evasão fiscal em razão da economia informal (em milhões de dólares)
1	Estados Unidos	14.582.400	337.349
2	Brasil	2.087.890	280.111
3	Itália	2.051.412	238.723
4	Rússia	1.479.819	221.023
5	Alemanha	3.309.669	214.996
6	França	2.560.002	171.264
7	Japão	5.497.813	171.147
8	China	5.878.629	134.385
9	Reino Unido	2.246.079	109.216
10	Espanha	1.407.405	107.350

Fonte: The Cost of Tax Abuse. The Tax Justice Network. Novembro/2011

Como pode ser observado na tabela acima, o Brasil, mesmo possuindo um Produto Interno Bruto inferior a diversos outros países no ranking mundial de evasão fiscal em decorrência da economia informal, ainda assim ocupa a segunda posição deixando de arrecadar algo em torno de 280 bilhões de dólares.

Além disso, a interpretação dada aos princípios pelo julgador do acórdão não nos parece a mais correta, uma vez que, ao se aplicar o princípio da vedação ao confisco, é preciso fazer uma reflexão acerca da capacidade contributiva do outro lado.

Ao contrário do que se reproduz em diversos manuais, o princípio do não confisco decorre diretamente da aplicação do princípio da capacidade

<sup>112</sup> Valor Econômico. No mundo, Brasil só perde para Rússia em sonegação fiscal, diz estudo. Disponível em: <http://www.valor.com.br/brasil/3333552/no-mundo-brasil-so-perde-para-russia-em-sonegacao-fiscal-diz-estudo>. Acesso em: 27 de maio de 2017.

contributiva, ou seja, a rigor, respeitada a capacidade contributiva do contribuinte, perde espaço a discussão sobre o efeito confiscatório.<sup>113</sup>

Portanto, considerando a própria aplicação do princípio da proporcionalidade utilizada como argumento no acórdão, dever-se-ia ponderar a capacidade contributiva no caso concreto para fixar os valores da multa punitiva, sem fixar um limite máximo, uma vez que cada contribuinte possui realidade econômica distinta.

Ademais, ao se limitar as alíquotas das multas punitivas em valores tão baixos poder-se-ia desencadear em um estímulo à sonegação do tributo no país, pois, como foi observado, no Brasil possuímos uma carga tributária relativamente alta e uma baixa probabilidade de punibilidade dos infratores de crimes contra a ordem tributária. Essas características somadas aos valores irrisórios de multas para os infratores detectados, fazem valer a pena o risco de incorrer nas penas previstas na Lei n. 8137/90, haja vista que se extingue a punibilidade pelo pagamento integral do tributo juntamente com as multas.

Além de que, como pode ser observado na Tabela 3 apresentada anteriormente, grande parte dos tributos sonegados advém do imposto de renda e dos tributos indiretos, tributos estes que são sonegados majoritariamente pela parcela mais rica da população, uma vez que o consumidor final paga a parcela referente ao tributo incorporado no preço final, mas os empresários não recolhem este valor devidamente ao fisco, contribuindo ainda mais para a manutenção da riqueza às custas da parcela mais pobre da população que não possui o retorno adequado de toda carga tributária que incide sobre eles.

Portanto, cabe ao Supremo Tribunal Federal analisar o tema com a devida propriedade considerando a correta aplicação do princípio da capacidade contributiva que norteia o princípio da vedação ao confisco e levando em consideração os reflexos da limitação dos valores das multas punitivas em todo o quadro de sonegação fiscal no país em meio a existência

---

<sup>113</sup> SILVA, Jamyl de Jesus. Multa tributária, confisco e Justiça fiscal - Algumas reflexões. Junho/2016. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/MatrizTributaria>> Acesso em: 19 de junho de 2016.

diversos institutos que, por si só, já afastam a punibilidade do transgressor, como é o caso do pagamento integral do montante devido à Administração Pública.

Diante das críticas apresentadas ao referido acórdão e com o objetivo de contribuir para o estudo sobre o tema, faz-se oportuno apresentar as escolhas tomadas pelo Reino Unido com relação à tributação relatando a posição adotada sobre a aplicação das multas em caso de omissão de rendimentos, bem como a situação da sonegação no Estado e, com isso, fazer algumas comparações pertinentes, ainda que o Reino Unido possua realidade distinta do Brasil.

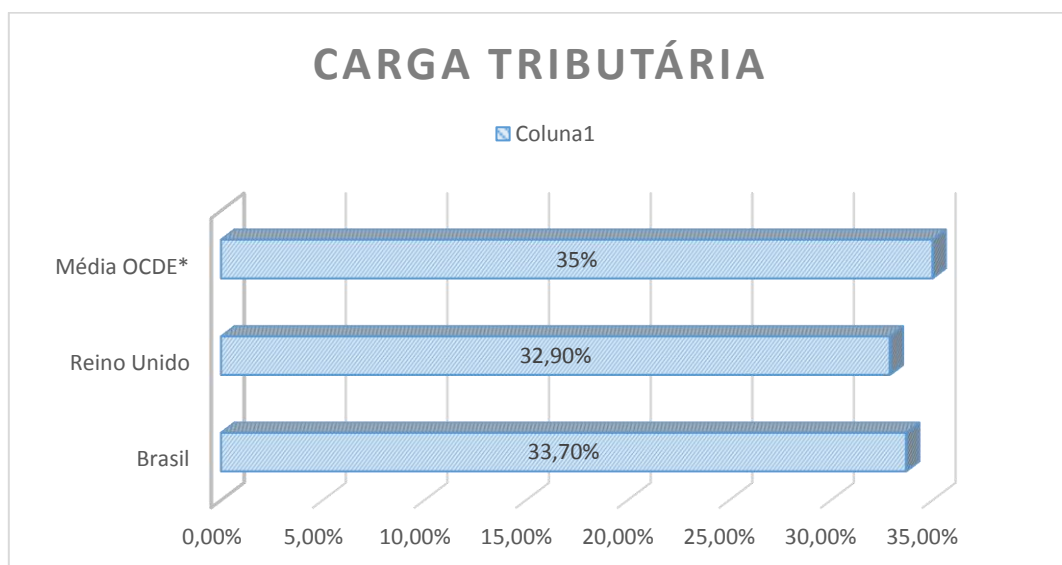
#### **3.4. Comparação das penalidades aplicadas sobre Impostos sobre a Renda no Brasil e no Reino Unido e a respectivas estimativas de sonegação fiscal**

Antes de adentrar a questão da aplicação das multas, é importante revelar de modo geral a questão da tributação no Reino Unido a fim de embasar a análise posterior da figura das multas punitivas na omissão de rendimentos com o objetivo de fraude ao fisco.

O Reino Unido possui carga tributária inferior à do Brasil e média dos países da OCDE, conforme podemos observar no Gráfico 2. A carga tributária do Reino Unido corresponde a 32,9% do PIB, segundo dados da OCDE de 2013 (OCDE Revenue Statistics).

## GRÁFICO 2 – CARGA TRIBUTÁRIA 2013

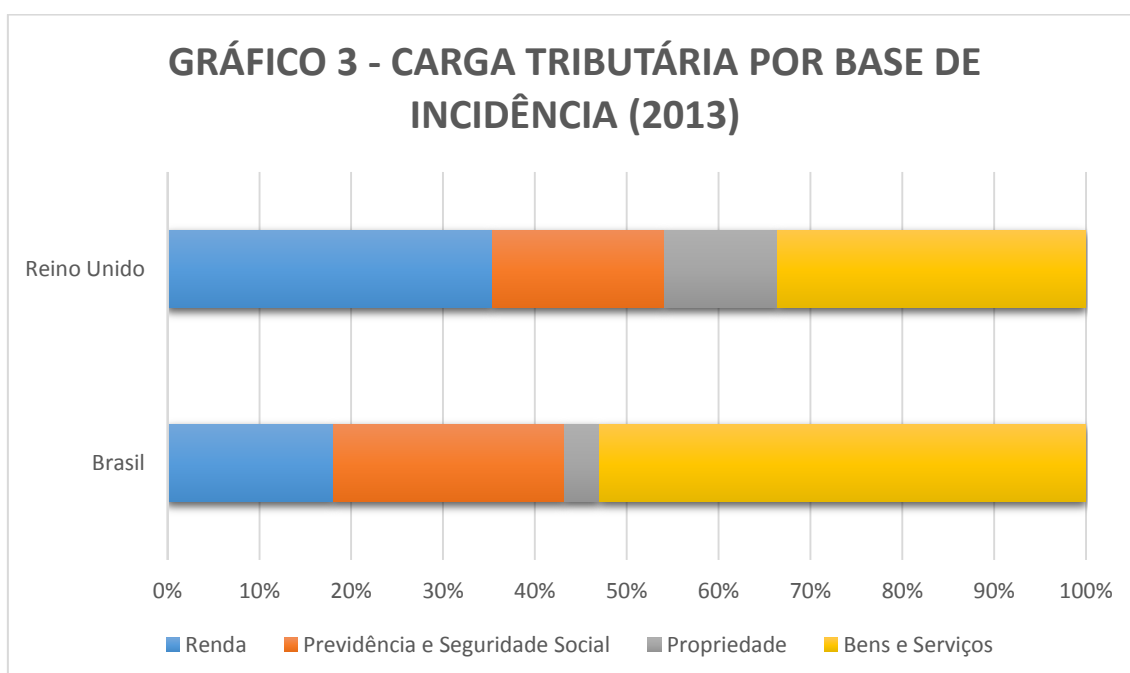
(Em porcentagem do PIB)



Fonte: Elaboração própria com dados da OCDE

\* Média da OCDE considerando 25 dos países membros

Como pode ser observado no gráfico acima, o Reino Unido possui uma carga tributária com valores percentuais próximos aos números do Brasil e da média da OCDE. Entretanto, quando verificamos as escolhas do Estado no que tange às bases de incidência da tributação, é possível verificar alguns contrastes com relação ao Brasil, conforme pode ser percebido no Gráfico 3.



O Reino Unido, diferentemente do Brasil, opta por tributar mais a renda e a propriedade – que representam algo em torno de 48% da tributação no Estado – e menos o consumo, assim como grande parte dos países membros da OCDE. Essa opção representa uma maior progressividade da matriz tributária do Reino Unido.

Portanto, o Reino Unido possui uma realidade distinta da observada no Brasil no que tange à tributação, de modo que as opções tomadas pelo Estado sobre o tema podem contribuir para uma discussão sobre as escolhas do Brasil e seus impactos na matriz tributária nacional. Feitas essas breves considerações, passemos à comparação com relação à aplicação das multas sobre omissão de rendimentos no Reino Unido e no Brasil e os respectivos quadros de sonegação fiscal.

O Reino Unido, da mesma forma que o Brasil, admite a aplicação de multa punitiva cumulada com penas restritivas de liberdade. Contudo, as penalidades aplicadas no Reino Unido são mais rigorosas, sendo admitida a pena máxima de prisão de 7 anos e pena de multa no valor de 100% do montante do tributo sonegado, enquanto no Brasil, apesar de ainda não ter sido decidida a Repercussão Geral sobre o tema, tem-se jurisprudência limitando as multas punitivas no valor de 20% do tributo devido, como no caso do acórdão analisado no presente trabalho.<sup>114</sup>

Com relação à estimativa de sonegação fiscal, o Reino Unido tem realizado um dos mais completos trabalhos de acompanhamento do tema, publicando anualmente relatórios realizados pela sua entidade arrecadadora, a Highest Majesty Revenue & Customs (HMRC), equivalente à Receita Federal no Brasil.<sup>115</sup>

De acordo com os dados do ano fiscal de 2012-2013 (06 de abril de um ano a 05 de abril do ano subsequente), estima-se que a evasão fiscal no

---

<sup>114</sup> LA FERIA, Rita de. TANAWONG, Parintira. Surcharges and penalties in UK tax law. Working Paper Series. Oxford University Centre for Business Taxation. 2015. Disponível em: [http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Working\\_Paper\\_s/Series\\_15/WP1510.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Paper_s/Series_15/WP1510.pdf). Acesso em: 27 de maio de 2016.

<sup>115</sup> Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014. Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ. 2015.

Reino Unido no período foi de £34 bilhões, equivalente à 6,8% da carga tributária teórica (arrecadação sem nenhuma evasão fiscal). No que tange à tributação sobre a Renda, Contribuição para a Seguridade e Ganhos de Capital, a sonegação correspondeu à 5,3% da arrecadação potencial desses impostos no período, conforme podemos ver na Tabela 6.

**TABELA 6 – Evolução da evasão Fiscal sobre Imposto de Renda, Contribuição para a Seguridade e Ganhos de Capital no Reino Unido**  
(Em porcentagem da arrecadação potencial)

	2005-06	2006-07	2007-08	2008-09	2009-10	2010-11	2011-12	2012-13
<b>Imposto de Renda, Contribuição para a Seguridade e Ganhos de Capital</b>	5,7%	5,4%	5,9%	4,7%	5,4%	5,5%	5,3%	5,3%
<b>Evasão Total</b>	8,5%	7,8%	7,7%	7,5%	7,0%	6,8%	6,6%	6,8%

Fonte: Elaboração própria com dados da Highest Majesty Revenue & Customs

Como pode ser observado, os números estimados da sonegação fiscal no Reino Unido apresentam grande diferença em relação às estimativas do Brasil que apontam para uma evasão fiscal do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza no valor de aproximadamente 21,9% da arrecadação potencial sobre o referido tributo (28% da arrecadação efetiva) conforma já destacado na Tabela 3 apresentada anteriormente neste trabalho.

A partir desse comparativo, podemos reavaliar as opções do legislador acerca do tema, bem como a interpretação do judiciário no ordenamento jurídico pátrio a fim de que se busque opções melhores que atendam o princípio da capacidade contributiva de um lado e a efetiva punição dos infratores dos crimes contra a ordem pública, pois como foi constatado o modelo atual não tem tido bons resultados a ponto da sonegação atingir valores inconcebíveis em um país em que quem paga a conta dessa evasão é a parcela mais pobre da população sobre a qual recai grande parte da carga tributária brasileira proporcionalmente falando.



## Conclusão

Diante de todo o exposto, constata-se que a opção de certos julgadores pela redução da multa punitiva aplicada sobre fraudes à arrecadação da Fazenda Pública por considerar a configuração do confisco ao se aplicar multas com alíquotas relevantes sobre o montante do tributo sonegado apresenta diversos reflexos sobre a efetividade dessas multas e, conseqüentemente, sobre a arrecadação estatal.

Como foi discutido no trabalho, estima-se que o Brasil, em 2014, esteve diante da evasão fiscal de 23,6% da arrecadação total do país, ou seja, o país deixa de arrecadar aproximadamente  $\frac{1}{4}$  (um quarto) de todo recurso recebido por meio da tributação em razão da sonegação fiscal.

Ante a este quadro de sonegação alarmante, faz-se necessário reavaliar as opções do legislador e a interpretação dada pelo judiciário sobre a questão das penalidades aplicadas ao transgressor dos crimes contra a ordem tributária e sua eficácia no desestímulo do cometimento desses crimes e na punição dos infratores.

As multas punitivas até então aplicáveis aos crimes contra a ordem tributária de acordo com os valores determinados na Lei n. 9.430/96 já eram ineficazes no sentido de prevenir e reprimir a supressão ou redução de tributos e a conseqüente evasão fiscal.

A redução das multas punitivas aplicadas sobre fraudes ao fisco a valores pouco expressivos contribui para tornar ainda mais ineficiente a norma e estimular o agravamento do quadro de sonegação fiscal no país, uma vez que, como no Brasil a carga tributária é relativamente alta e a probabilidade de o fisco identificar a ocorrência de fraude que acarrete na evasão fiscal é baixa, vale a pena para o contribuinte correr o risco de incorrer nos referidos crimes, pois as punições pela infração seriam brandas.

Ademais, como os crimes contra a ordem tributária apresentam a hipótese de extinção da punibilidade com o pagamento integral do montante sonegado a qualquer tempo de acordo com a jurisprudência consolidada no

momento, multas com valores irrelevantes não influenciariam no desestímulo da sonegação em meio ao baixo risco de identificação da fraude pela Fazenda Pública, pelo contrário, reforçariam a vantagem de tentar sonegar, haja vista que as punições aplicadas em quem é detectado pelo fisco são irrisórias.

Portanto, é imprescindível uma análise pormenorizada do tema para que não se mitigue a eficácia das multas punitivas aplicadas pela Administração Pública sob égide da observância do princípio constitucional de vedação ao confisco utilizado como fundamento de diversas decisões de certos tribunais, sem considerar as consequências da decisão no ordenamento jurídico como um todo.

Além de que, estas decisões não consideram o fim maior buscado pelo princípio do não confisco, princípio este que decorre diretamente da aplicação do princípio da capacidade contributiva e, por conseguinte, visa limitar a apropriação de bens do cidadão pelo Estado à capacidade contributiva do mesmo e, com isso, viabilizar o mínimo existencial a toda sociedade. Logo, a rigor, respeitada a capacidade contributiva do contribuinte, perde espaço a discussão sobre o efeito confiscatório.<sup>116</sup>

Em vista disso, considerando a correta aplicação do princípio da vedação ao confisco e do princípio da proporcionalidade, dever-se-ia ponderar a capacidade contributiva e o efeito confiscatório no caso concreto, para fixar os valores da multa punitiva, sem fixar um limite máximo, uma vez que cada contribuinte possui realidade econômica distinta.

Assim sendo, cabe ao Supremo Tribunal Federal pacificar a jurisprudência acerca do tema levando em consideração todos os aspectos internos e externos envolvidos na questão, haja vista que a decisão acerca da Repercussão Geral terá reflexos diretos sobre diversos setores da sociedade, podendo até inviabilizar a eficácia das multas punitivas e estimular a sonegação fiscal no país.

---

<sup>116</sup> SILVA, Jamyl de Jesus. Multa tributária, confisco e Justiça fiscal - Algumas reflexões. Junho/2016. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/MatrizTributaria>> Acesso em: 19 de junho de 2016.

## Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2014.

BITTENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a Ordem Tributária. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2013.

BRASIL. Código Penal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm)>. Acesso em: 20 de maio de 2016.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 20 de maio de 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 20 de maio de 2016.

BRASIL. Lei nº 10.684/2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm)>. Acesso em: 20 de maio de 2016.

BRASIL. Lei nº 8.137/1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm)>. Acesso em: 20 de maio de 2016.

BRASIL. Lei nº 9.430/1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm)>. Acesso em: 20 de maio de 2016.

BÜNDCHEN, Somaia Gasel Khodr. A Natureza Jurídica das Multas Tributárias. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. 2009. Disponível em: <http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1304380747.pdf>. Acesso em: 26 de maio de 2016.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 3 Ed. Coimbra: Livraria Almedina. 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

COSTA, Dartagnan Limberger; PUPPE, Fernando Luis. Decisões do STF fixam limites para multas tributárias ao contribuinte. 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-jul-07/supremo-fixa-limites-multas-tributarias-aos-contribuintes>. Acesso em: 26 de maio de 2016.

COSTA, Roberta Pereira Negrão Costa. Proporcionalidade: Uma Clarificação do Conceito. Disponível em: [www.agu.gov.br/page/download/index/id/1437974](http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/1437974). Acesso em: 27 de maio de 2016.

CUNHA, Albino Joaquim Pimenta da. Imposto sobre a renda justo. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 601, 1 mar. 2005. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/6381>>. Acesso em: 24 maio 2016.

FILHO, Vicente Greco. Manual de Processo Penal. São Paulo: Saraiva, 1991.

GARCIA, Priscila Prado. Do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e suas particularidades. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIII, n. 82, nov 2010. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=8557](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8557). Acesso em maio 2016.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

GÓMEZ SABAINI, J.C., JIMÉNEZ, J.P.; A. PODESTÁ, A. (2010), "Tributación, evasión y equidad en América Latina", Evasión y equidad en América Latina, J. P. Jiménez, J. C. Gómez Sabaíni y A. Podestá (Comp.), Project Document, No. 309 (LC/W.309) Santiago, Chile, ECLAC/GTZ.

LA FERIA, Rita de. TANAWONG, Parintira. Surcharges and penalties in UK tax law. Working Paper Series. Oxford University Centre for Business Taxation. 2015. Disponível em: [http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Working\\_Papers/Series\\_15/WP1510.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_15/WP1510.pdf). Acesso em: 27 de maio de 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. Ação penal como instrumento de coação nos crimes tributários. 2004. Disponível em: <[http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select\\_acion=&co\\_obra=15966](http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_acion=&co_obra=15966)>. Acesso em: 13 de maio de 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. Julgamento administrativo e ação penal nos crimes contra a ordem tributária, 2003. Disponível em: <[http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select\\_acion=&co\\_obra=16071](http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_acion=&co_obra=16071)>. Acesso em: 13 de maio de 2016.

MELO JUNIOR, Luiz Cláudio Moreira. A teoria dos sistemas sociais em Niklas Luhmann. Soc. estado., Brasília, v. 28, n. 3, p. 715-719, Dec. 2013.

MIRABETE, Julio Fabbrini. Manual de Direito Penal, vol. III. 16ª Ed. Atlas. SP/SP. 2001.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade: os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NUCCI, Guilherme de Souza. Leis Penais e Processuais Penais Comentadas. 5ª Edição. São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais. 2010.

PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 5 Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil 2014: Análise por Tributos e Bases de Incidência. Brasília, outubro de 2015.

RODRIGUES, Raphael Silva. Breves comentários acerca dos crimes contra a ordem tributária. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3654/Breves-comentarios-acerca-dos-crimes-contra-a-ordem-tributaria#>>>. Acesso em: 20 de maio de 2016.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 6ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, Janyl de Jesus. Multa tributária, confisco e Justiça fiscal - Algumas reflexões. Junho/2016. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/MatrizTributaria>> Acesso em: 19 de junho de 2016.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. Revista dos Tribunais, ano 91, volume 798, abril/2002.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL – SINPROFAZ. Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014. Mar/2015. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2014.pdf>> Acesso em: 20 de maio de 2016.

SIQUEIRA, Flávio Augusto Maretti. O funcionário público visto pelo Direito Penal. 2002. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/938/O-funcionario-publico-visto-pelo-Direito-Penal>> Acesso em: 19 de maio de 2016.

SOKOLOWSKI, Robert. Introdução à fenomenologia. Edições Loyola, 2004.

SOUZA, Ricardo Conceição; SABBAG, Maristela Miglioli. Reflexões sobre Distinção entre Multa Moratória e Multa Punitiva. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/2kqp/reflexoes-sobre-a-distincao-entre-multa-moratoria-e-multa-punitiva-ricardo-conceicao-souza-maristela-miglioli-sabbag>>. Acesso em: 26 de maio de 2016.

THE TAX JUSTICE NETWORK. The Cost of Tax Abuse. Novembro/2011. Disponível em: <<http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf>> Acesso em: 20 de junho de 2016.

WARAT, Luis Alberto et ali. Senso comum. In: ARNAUD, André-Jean (org). Dicionário Enciclopédico de Teoria e Sociologia do Direito. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.