Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Introdução

Resumidamente, conforme consta do voto condutor do acórdão recorrido, o Fisco, em procedimento de fiscalização, constatou as seguintes infrações à legislação tributária: "a) omissão de receitas pelo saldo credor em caixa, b) pagamentos a beneficiários não identificados e c) omissão de receitas pelos depósitos bancários sem comprovação de origem". A ação fiscal culminou na apuração de créditos de IRPJ, IRRF, CSLL e PIS/COFINS.

Houve aplicação de sanção com base na redação original do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual previa, nos casos de lançamento de ofício, **multa de 150% se verificada a existência de sonegação, fraude ou conluio**, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Transcrevo o teor dos dispositivos mencionados:

> **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:
>
> (...)
>
> II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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."

> **Lei nº 4.502/64:**
>
> "Art. 71. Sonegação é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
>
> I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
>
> II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.
>
> Art. 72. Fraude é tôda ação ou omissão dolosa tendente a

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

> impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.
>
> Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

Segundo os recorrentes, a multa em referência teria violado o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, além dos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da moralidade. Estão em debate os limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio.

Feita essa breve introdução, ressalto que, no RE nº 640.452/RO, Tema nº 487, Rel. Min. **Roberto Barroso** (**destacado para inclusão no Plenário físico**), no qual se discutem os limites de multas isoladas, discorri sobre a classificação das multas tributárias e os novos paradigmas para o tratamento dessas multas. Reproduzo, a seguir, as considerações que lá lancei sobre esses assuntos, fazendo as adaptações para o presente tema de repercussão geral.

CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS

Como se sabe, as multas, no contexto do direito tributário, consistem em sanções por infrações à legislação tributária.

Desde logo, como premissa adotada ao longo do voto, deixo claro que a multa tributária não é, em termos técnicos tributários, acessória da obrigação de pagar tributo, o qual, usualmente, é enquadrado na categoria de obrigação principal. Com efeito, **a multa tributária, assim como a obrigação de pagar tributo, consiste em si mesma em obrigação principal**. Esse é o modelo do sistema tributário adotado no país. Sobre esse ponto, atente-se para o teor do art. 113, §§ 1º e 3º, do Código Tributário Nacional:

> "Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
>
> **§ 1º <u>A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de</u> tributo <u>ou penalidade pecuniária</u> e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente**.

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

> § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
>
> **§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária**" (grifo nosso).

Tradicionalmente, as multas tributárias são classificadas em três grupos: multas moratórias; multas de ofício (as quais abrangeriam as não qualificadas e as qualificadas); e multas isoladas.

As primeiras decorrem do simples atraso no pagamento do tributo, isso é, por falta de seu pagamento na época apropriada. Segundo Paulsen, elas incidem de modo automático, sendo devidas independentemente de lançamento. Diz ele que, "quando o contribuinte, fora do prazo, vai preencher a guia para pagamento do tributo, deve fazer incidir os juros e a multa por iniciativa própria, em cumprimento à legislação"[1]. O tributarista também leciona que, caso o contribuinte declare débito, mas não o pague, "sua inscrição em dívida ativa é feita também com a multa moratória, sem a necessidade de procedimento para aplicação de tal multa e sem notificação para defesa"[2]. No RE nº 882.461/MG (Tema nº 816), de **minha relatoria**, se discutem os limites das multas moratórias.

As multas de lançamento de ofício, por seu turno, "são aplicadas pela própria autoridade através de auto de infração quando verifique que o contribuinte deixou de pagar o tributo"[3] mediante omissão de receitas, geralmente associada ao descumprimento de obrigação acessória, seja a conduta do agente decorrente de culpa (**v**.**g**. negligência inescusável ou erro material), seja qualificada em razão de dolo. Cabe consignar que multas qualificadas (que compõem o grupo das multas de ofício) são aquelas que buscam reprimir, com maior rigor, infrações mais graves, "normalmente em razão do dolo que constituiu elemento de seu

1 PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 226.

2 PAULSEN. Op. Cit., p. 226.

3 PAULSEN. Op. Cit., p. 226.

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

pressuposto de fato"[4]. Enquadra-se no conceito de multa qualificada aquela por meio da qual se combatem, por exemplo, a sonegação, a fraude, o conluio, a apropriação indébita e o descaminho, condutas dolosas que merecem maior atenção do legislador, pois são delitos penais.

Os limites da multa de lançamento de ofício decorrente do não pagamento do tributo qualificado pela conduta dolosa do agente (sonegação, fraude e conluio) são apreciados no **presente** Tema nº 863 da Repercussão Geral. Destaco que estão compreendidas nas circunstâncias qualificadoras as condutas dolosas discriminadas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, as quais podem ensejar representação criminal, na forma da Lei nº 8.137/90, o mesmo podendo se dizer de outras infrações dolosas que recebam do legislador penal uma atenção especial (**v.g**. descaminho).

Por fim, as multas isoladas seriam aquelas decorrentes do "descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não o tributo devido"[5]. No RE nº 640.452/RO, Tema nº 487 da RG, Rel. Min. **Roberto Barroso**, são analisados os limites da multa por descumprimento de dever instrumental, aplicada isoladamente.

A classificação tradicional das multas, contudo, tem recebido críticas. Leandro Paulsen aduz que, nessa catalogação, se utilizam critérios variados, misturando gêneros e espécies. Destaco, por exemplo, que as multas punitivas aplicadas pela autoridade administrativa mediante auto de infração – sejam aquelas aplicadas isoladamente por descumprimento de deveres instrumentais, sejam aquelas associadas ao descumprimento do dever de pagar o tributo (não qualificadas e qualificadas) – são denominadas de "multas de lançamento de ofício". A rigor, portanto, penso que as multas, segundo a abordagem tradicional, poderiam ser classificadas em dois grupos: o das multas moratórias e o das multas de lançamento de ofício, as quais abrangeriam as não qualificadas, as qualificadas e as denominadas de multas isoladas.

Leandro Paulsen, visando a superar as dificuldades advindas da classificação tradicional, sugere a adoção da seguinte classificação para as multas: 1) quanto ao procedimento: 1.1) automáticas e 1.2) de ofício; 2)

4 PAULSEN. Op. Cit., p. 227.

5 PAULSEN. Op. cit., p. 226.

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

quanto à infração cometida: 2.1) por não pagamento no prazo; 2.2) por não pagamento mediante omissão culposa; 2.3) por não pagamento mediante fraude, sonegação ou conluio e 2.4) por descumprimento de obrigações acessórias etc.; 3) quanto à gravidade: 3.1) comuns e 3.2) qualificadas; 4) quanto à autonomia: 4.1) dependentes e 4.2) isoladas; 5) quanto ao valor: 5.1) fixas e 5.2) proporcionais; 6) quanto ao comportamento posterior do agente: 6.1) aumentadas e 6.2) reduzidas.

Quanto ao item 6, Paulsen lembra que o legislador pode prever, em alguns casos, "causas de aumento da multa na hipótese de o contribuinte deixar de prestar esclarecimentos ou outros elementos solicitados pela fiscalização e que seriam relevantes para a fiscalização"[6].

As multas, nas lições de Paulo Coimbra, desempenham importantes funções, cabendo destacar: a preventiva, a didática e, precipuamente, a punitiva. A função preventiva teria a virtude de desestimular o descumprimento das obrigações tributárias e de intimidar os possíveis infratores, como forma de se garantir a eficácia das normas tributárias primárias. A função didática deve contribuir para a educação e a correção de desvios do infrator, auxiliando-o a apreender as determinações que não seguiu, de modo a amenizar os efeitos punitivos das sanções tributárias. Segundo Paulo Coimbra, a função didática das sanções deve ser diretamente proporcional à dificuldade de compreensão – pelo homem comum – dos preceitos cuja observância almeja salvaguardar e inversamente proporcional à estabilidade da legislação que os erige. As sanções com função didática seriam mais adequadas nos casos das infrações exclusivamente formais, "sobretudo porque, quando praticadas isoladamente, nem sempre ensejam prejuízos ao erário"[7]. Por sua vez, a função punitiva não deve ser "necessariamente equivalente ao eventual prejuízo do erário, devendo, isso sim, guardar fiel proporcionalidade ao grau de repúdio da ilicitude da conduta por elas punidas **in abstracto** e **in concreto**"[8].

6 PAULSEN. Op. Cit., p. 227.

7 SILVA, Paulo R. Coimbra. Direito Tributário Sancionador. Quartier Latin. São Paulo. 2007, p. 120.

8 SILVA, Paulo R. Coimbra. Direito Tributário Sancionador. Quartier Latin. São Paulo. 2007, p. 124.

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

No presente caso, estão em discussão, como visto, as limitações das **multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo presente um débito tributário**.

Pois bem. As limitações qualitativas e quantitativas às sanções tributárias devem ser estabelecidas, observadas a razoabilidade e a proporcionalidade, pelo legislador complementar, consoante o art. 146, inciso III, do texto constitucional. A finalidade seria não só conferir efetividade às normas constitucionais protetivas do sujeito passivo, mas também uniformizar o tratamento da matéria nas legislações dos diversos entes da federação.

Como registrei no julgamento do RE nº 851.108/SP, a norma decorrente desse dispositivo constitucional deve ser encarada como uma lei de caráter nacional, cujo objetivo é delimitar os institutos jurídicos relacionados com a tributação capazes de assegurar a unidade e a racionalidade do sistema tributário, de modo que tais institutos jurídicos encontrem seus limites nos princípios constitucionais. Tangenciando esse tema, cito o RE nº 433.352/MG-AgR, Rel. Min. **Joaquim Barbosa**:

> "A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, 'gerais' não significa 'genéricas', mas sim 'aptas a vincular todos os entes federativos" (Segunda Turma, DJe de 28/5/10 – grifo nosso).

Ocorre que, até então, o legislador complementar não editou normas gerais a respeito dos limites qualitativos e quantitativos das sanções tributárias impostas por infração à legislação tributária, objeto do tema em discussão. Na ausência dessas normas e estando em jogo norma constitucional protetiva de direitos fundamentais do contribuinte, como a vedação do confisco, cumpre ao Poder Judiciário, ante provocação, atuar.

Desde já, adianto que a vedação da utilização de tributos com efeitos confiscatórios, como disse o Ministro **Celso de Mello** na apreciação da ADI nº 1.075/DF-MC,

> "encerra uma cláusula aberta, (...), reclamando que os tribunais (...) procedam à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado, tendo em consideração as limitações

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

que derivam do princípio da proporcionalidade".

É preciso, assim, se estabelecer, com base na proporcionalidade, na razoabilidade e na segurança jurídica, até que patamar quantitativo as multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio podem chegar sem resultar em efeito confiscatório.

Ao analisar o caso das multas moratórias (RE nº 882.461/MG), ressaltei que um patamar baixo faz com que as multas percam sua razão de existir, não tendo força para reprimir e inibir os comportamentos dos agentes que, **na espécie (multa qualificada), atuam para infringir a lei**. Ademais, caso seja fixado um teto muito baixo, diversas leis municipais, estaduais, distritais e federais terão, invariavelmente, sua inconstitucionalidade reconhecida.

Por outro lado, fixar um limite quantitativo muito alto para as multas **qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio** pode importar em efeito confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal. Afora isso, o patamar muito alto poderia, por exemplo, estimular a sanha arrecadatória, por permitir a edição de novas leis majorando os valores de multas anteriormente estabelecidos em patamar mais baixo, destoando das funções que as sanções devem desempenhar na ordem jurídica.

DOS NOVOS PARADIGMAS PARA O TRATAMENTO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

A visão ortodoxa relativa ao papel da Administração e da legislação tributária no combate a violações da legislação e, nesse contexto, no gerenciamento de riscos, a qual muito se relacionava com a política da imposição, cedeu espaço para uma visão mais atualizada, em que se dá foco ao princípio da confiança e à conformidade cooperativa.

Alguns estudiosos[9], ao tratar daquela visão, remetem ao artigo científico de 1972 de Michael G. Allingham e Agnar Sandmo intitulado

9 Vide, nesse sentido: GOUVÊA, Messias Tadeu. Aplicabilidade do modelo de pirâmide de conformidade fiscal à cobrança dos tributos no Brasil: um estudo de caso na RFB/RS. Revista científica do sindireceita 01/2020 [recurso eletrônico]: prêmio analista-tributário Rodrigo Ribeiro Thompson. Brasília, DF: Sindireceita, 2020. Disponível em: https://sindireceita.org.br/images/paginas/universidade-at/revista_cientifica_sindireceita_01_2020.pdf. Acesso em: 17 de mai. de 2023.

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

"Evasão do imposto de renda: uma análise teórica"[10] (tradução livre). Resumidamente, esses articulistas criaram (chamando a atenção para a simplificação) um modelo matemático mediante o qual poderiam analisar a escolha racional do contribuinte entre duas alternativas: a primeira, declarar a real renda; a segunda, declarar renda menor do que a verdadeira (deixando, assim, de pagar o que é realmente devido).

Numa primeira aproximação do assunto, verificou-se, **grosso modo**, que, se o contribuinte escolher essa segunda alternativa, o ganho em razão disso muito depende da probabilidade de ele ser descoberto pelo Fisco. Caso não seja descoberto, essa escolha terá sido, matematicamente, a melhor. Se for descoberto, tal escolha terá sido a pior, pois ele terá de pagar o tributo, sem prejuízo das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias e até mesmo de sanções penais. A complexidade do modelo em questão aumenta com a alteração dos valores das variáveis e o foco que a elas se dá, bem como com a consideração de outros fatores, como, **v.g.**, uma sequência de declarações (evidentemente, desborda do objetivo do presente voto esmiuçar a integralidade do modelo em questão).

Pela visão ortodoxa (muito relacionada com a política da imposição), a solução que, **a priori**, se poderia imaginar para esse quadro seria ou aumentar a probabilidade de descoberta do comportamento inadequado do agente ou agravar a penalidade.[11]

Esse modo de se ver o comportamento dos contribuintes e a solução a que me referi (fortemente relacionada com aquela visão tradicional), contudo, são insuficientes para a compreensão da complexa realidade e o

10 ALLINGHAM, Michael G.; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. In: Journal of Public Economics, Volume 1, Issues 3–4, 1972, Pages 323-338, ISSN 0047-2727. Disponível em: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0047272772900102. Acesso em: 17 de mai. de 2023.

11 Para aprimorar o entendimento sobre o assunto, **vide** capítulo 2.4.1 de: LAMADRID, Patrícia Bacheschi Gomez de. A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes. Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário. São Paulo: 2020, p. 62. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estudos-relacionados/3BDissertaoPatriciaLamadrid.pdf. Acesso em: 18 de mai. de 2023.

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

adequado enfrentamento da questão. A experiência tem demonstrado, por exemplo, i) que muitos contribuintes, inclusive em localidades nas quais há pouca fiscalização, optam por honrar suas obrigações tributárias e acreditam no sistema tributário; e ii) que nem sempre maior fiscalização ou imposição de penalidades resulta, ao cabo, na recuperação da receita fiscal ou na conformidade do agente.

Ao tratar da visão contemporânea, os estudiosos comumente citam os pilares indicados pela OCDE, em estudo de 2008, para um relacionamento aprimorado entre o Fisco e os contribuintes, baseado na confiança mútua. Por parte das administrações tributárias, são estes os pilares: conhecimento da realidade comercial, imparcialidade, proporcionalidade, abertura (divulgação e transparência) e capacidade de resposta. E, por parte dos contribuintes, o pilar seria a observância da divulgação (quanto a informações que vão além do que os contribuintes são obrigados a fornecer por lei) e transparência em suas relações com o Fisco.

Para a Administração Tributária, essa relação aprimorada, por meio da qual ela consegue melhores informações, traz como benefícios, **v.g.**, melhor gestão de riscos e aprimoramento da alocação de recursos. Os contribuintes também se beneficiam dessa relação, por exemplo, pela redução do custo da conformidade e pela resolução antecipada de questões complexas (**v.g**. solução de consulta).

Ainda ao discorrerem sobre a visão contemporânea, os estudiosos usualmente mencionam o modelo de conformidade do **Australian Tax Office** (ATO)[12]. Segundo o ATO, o comportamento dos contribuintes é influenciado pelos seguintes fatores: negócios, indústria, tecnologia e dados, além de fatores econômicos, sociais e psicológicos. Graficamente, o modelo de conformidade do ATO está representado por uma pirâmide dividida em quatro seções.

Na seção mais baixa, conectada com a base da pirâmide, está (i) o grupo dos contribuintes dispostos a cumprir a legislação; na seção logo acima, está (ii) o grupo dos contribuintes que a tentam cumprir mas nem sempre conseguem; em seguida, vem (iii) o grupo dos contribuintes que

12 AUSTRALIAN GOVERNMENT, AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Compliance model. Last modified: 11 Apr 2019. Disponível em: https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/compliance-model/. Acesso em: 17 de mai. de 2023.

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

não a querem cumprir mas a cumprem quando se faz o controle; e, na seção mais alta, conectada com o topo da pirâmide, está (iv) o grupo de contribuintes que, decididamente, não cumprem a legislação.

Para cada um desses grupos, o ATO aponta uma estratégia diferente, a fim de se buscar a conformidade. A ideia é estabelecer, na pirâmide, uma "pressão para baixo", isso é, em direção à base, de modo a induzir os contribuintes a ocupar as seções mais baixas.

Em relação ao grupo (iv), que se encontra na seção mais alta, conectada ao topo da pirâmide (contribuintes que, decididamente, não cumprem a legislação), a estratégia é usar toda a força da lei. Quanto ao grupo (iii), formado pelos contribuintes que não querem cumprir a lei mas a cumprem, a estratégia é dissuadi-los do descumprimento com a detecção dos casos de descumprimento. No tocante ao grupo (ii), a estratégia é ajudar no cumprimento da legislação. E, no que diz respeito ao grupo (i), que já ocupa a seção conectada à base da pirâmide, a estratégia é facilitar o cumprimento da legislação.

Outro interessante modelo é o da **Inland Revenue Authority of Singapore** (IRAS), que adota uma pirâmide análoga à do ATO, também dividida em quatro seções, embora em posição invertida[13], com o vértice embaixo e a base em cima.

No caso da IRAS, na seção mais alta está o grupo dos contribuintes que cumprem voluntariamente a legislação. A estratégia indicada pela IRAS quanto a esses é ajudá-los e servi-los. Segundo informações constantes do **site** oficial, "[a] grande maioria dos contribuintes cumpre voluntariamente as suas obrigações fiscais. Fornecemos proativamente as plataformas e serviços necessários para permitir que eles façam isso", como, **v.g.**, serviços eletrônicos. Abaixo, está a seção representativa dos contribuintes que desconhecem a legislação. A estratégia quanto a esses é educá-los e preveni-los. São exemplos de medidas tomadas nesse contexto: a realização de seminários e o envio de lembretes por SMS. Logo em seguida, está a seção dos contribuintes negligentes, para os quais a estratégia é detectar a negligência e transformá-la em conformidade. Na seção mais baixa da pirâmide invertida estão os contribuintes infratores. A estratégia da IRAS indicada para esses é

13 Disponível em: https://www.iras.gov.sg/who-we-are/what-we-do/taxes-in-singapore/encouraging-tax-compliance. Acesso em: 17 de mai. de 2023.

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

penalizá-los e dissuadi-los de permanecer no erro.

Na pirâmide invertida, quanto mais baixa a seção da pirâmide maior é a pressão das normas de conformidade.

Ainda no contexto da visão contemporânea, o estudo de Erich Kirchler, Erik Hoelzl e Ingrid Wahl aponta, por sua vez, que a conformidade dos contribuintes, se forçada ou voluntária, depende muito não só do poder das autoridades (de detectar desconformidades e de impor penalidades), mas também da confiança nas autoridades. Esse último ponto (confiança nas autoridades) consistiria na percepção dos contribuintes de que "as autoridades fiscais seriam benevolentes e trabalhariam em benefício do bem comum".

Os articulistas propuseram a estrutura da "ladeira escorregadia", reproduzida abaixo, para retratar essa compreensão:



Fig. 1. The "slippery slope" framework: enforced tax compliance and voluntary tax compliance depending on the power of the authorities and trust in the authorities.

Fonte: KIRCHLER, Erich; HOELZL, Erik; WAHL, Ingrid. Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. Journal of Economic Psychology 29 (2008) 210–225.

À luz dessa figura[14], se a confiança nas autoridades e o poder delas

14 Na figura, as expressões em inglês **Voluntary tax compliance, Enforced tax compliance, Compliance, Power of authorities, Trust in authorities, Maximum, Minimum, High** e **Low** significam, em tradução livre, respectivamente: Conformidade fiscal voluntária; Conformidade fiscal forçada, Conformidade, Poder das autoridades, Confiança nas autoridades, Máximo, Mínimo, Alto e Baixo. E a expressão "**Fig. 1. The "slippery slope" framework: enforced tax compliance and voluntary tax compliance depending on the power of the authorities and trust in the authorities**" pode ser traduzida como "Fig. 1. A estrutura da "ladeira escorregadia": conformidade fiscal forçada e conformidade fiscal voluntária dependendo do poder das autoridades e da confiança nas autoridades" (tradução

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

são baixos, a probabilidade é de sonegação de tributos. Mantendo-se baixa tal confiança, mas aumentando-se o grau de poder das autoridades (análise ao longo da borda esquerda), a probabilidade é de aumento da conformidade dos contribuintes, embora com o viés da conformidade forçada. De outro giro, mantendo-se baixo o poder das autoridades, mas aumentando-se o grau daquela confiança (análise ao longo da borda direita), a probabilidade é de aumento da conformidade voluntária.

Os articulistas revelam, ainda, que a confiança e o poder exercem influência entre si. Resumidamente, as autoridades fiscais podem ter poder legítimo, o qual estaria representado no esquema quando a confiança é alta; ou poder coercitivo, quando a confiança é baixa. Segundo os autores do estudo, "um aumento na confiança pode aumentar o poder das autoridades porque os cidadãos apoiam os fiscais e facilitam seu trabalho" e "uma diminuição na confiança pode reduzir o poder [delas]". Já se as autoridades aumentam o poder, por exemplo, pela frequência das auditorias adotando estilo inquisitorial, isso resultaria em diminuição da confiança; mas se o aumento das auditorias é orientado pela justiça e detecção de fraudes, isso aumenta a confiança que os contribuintes honestos têm em relação às autoridades.

A parte daquela figura desenhada com quadrículas que vão se distorcendo representa as possibilidades de conformidade que decorrem das apontadas variáveis, em suas diferentes dimensões. A "puxada para baixo" decorreria "das influências recíprocas de poder e confiança (...) e de assimetrias entre ganhar e perder confiança e poder".

Utilizando a estrutura da "ladeira escorregadia" como ferramenta conceitual, os articulistas concluíram o seguinte no que diz respeito às multas:

> "No quadro atual, pode-se argumentar que a interpretação das multas é importante. **Num clima antagônico, multas podem fazer parte do jogo de 'polícia e ladrão'; em um clima sinérgico, eles podem ser percebidos como uma retribuição adequada para o comportamento que prejudica a comunidade**. **As multas estão, portanto, ligadas à confiança e ao poder**. **Multas muito baixas podem ser percebidas como um indicador de que as autoridades são fracas e incapazes de controlar os infratores, minando a confiança dos contribuintes honestos**. **Multas inadequadas porque um contribuinte**

livre).

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

> **involuntariamente cometeu um erro resultante de leis tributárias ambíguas, ou multas exorbitantemente altas, prejudicariam a percepção da justiça retributiva e induziriam os sonegadores a se esforçar ainda mais para recuperar suas 'perdas' sofridas por aqueles multas**" (tradução livre).

Estudo de 2011 de Stephan Muehlbacher, Erich Kirchler e Herbert Schwarzenberger[15], com base em conjunto de dados de contribuintes da Áustria, do Reino Unido e da República Tcheca, confirmou que as variáveis confiança e poder influenciam a conformidade dos contribuintes e que a conformidade voluntária muito depende da confiança nas autoridades.

Segundo os articulistas, os achados na pesquisa evidenciariam "a importância de uma política tributária para além da dissuasão". Disseram eles, em complemento que,

> "[e]mbora os contribuintes também possam ser obrigados a cumprir pelo aumento de poder das autoridades, uma política baseada em medidas de construção de confiança pode ser mais eficaz e menos dispendioso".

Não obstante, ressaltaram os autores que a ênfase no pilar da confiança não deve ser "mal interpretada como uma abordagem ingênua". Destacaram que os contribuintes devem ser

> "tratados de forma justa, de acordo com seu comportamento: contribuintes comprometidos devem ser apoiados por autoridades, ao passo que os sonegadores persistentes devem ser processados com todo o rigor da lei".

Para não estender mais a exposição da visão contemporânea (o que fugiria dos objetivos do presente voto), apenas registro que aqueles modelos de conformidade do ATO (pirâmide) e da IRAS (pirâmide invertida), os quais são bastante didáticos, foram citados como exemplos

15 MUEHLBACHER, Stephan; KIRCHLER, Erich; SCHWARZENBERGER, Herbert. (2011). Voluntary versus enforced tax compliance: empirical evidence for the "slippery slope" framework. European Journal of Law and Economics, 32(1), 89-98.

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

práticos de modelos de relação cooperativa pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) no estudo de 2013 intitulado "La relación cooperativa: un marco de referencia de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo"[16]. Nesse estudo, esclareceu a OCDE que "a relação baseada na cooperação e na confiança (...) tem demonstrado ter valor" e que a quantidade de países adotando esse tipo de relação aumentou desde 2008.

Por fim, no que diz respeito ao Brasil, insta registrar que, alinhado à visão contemporânea, foi lançado, no âmbito da Receita Federal do Brasil, o Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (CONFIA)[17]. Consoante a Portaria RFB nº 28/21[18], a conformidade cooperativa, a qual está embasada na confiança, é compreendida como

> "relacionamento aprimorado entre a administração tributária e os contribuintes, caracterizado pela cooperação, pela prestação de serviços para prevenção de inconformidades e pela transparência em troca de segurança jurídica" (art. 1º, § 1º).

Estão previstas cinco fases para o desenvolvimento do programa: alinhamento, desenho, teste, implementação e expansão.

Feita essa digressão, penso que os estudos acima mencionados podem contribuir, em alguma medida, para a análise do presente tema de repercussão geral.

DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE A RESPEITO DAS MULTAS

16 OCDE (2013), La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo, OECD Publishing. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es. Acesso em: 17 de mai. de 2023.

17 RECEITA FEDERAL. CONFIA: programa de conformidade cooperativa fiscal da receita federal. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia. Acesso em: 18 de mai. de 2023.

18 Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=116970. Acesso em: 18 de mai. de 2023.

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

QUALIFICADAS EM RAZÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO

Quando se trata da investigação dos limites das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio, um dos precedentes mais rememorados é a ADI nº 551/DF.

Nela se questionava a constitucionalidade, além de outro, do § 3º do art. 57 do ADCT da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, o qual estipulava que as multas decorrentes da **sonegação** (ou seja, multas qualificadas) de impostos ou de taxas fluminenses **não poderiam ser inferiores a cinco vezes seu valor**.

Em sede de medida cautelar, houve a suspensão da eficácia desse dispositivo.

Ao apreciar o mérito da referida ação direta, o Relator, Ministro **Ilmar Galvão**, apontou a orientação da Corte de que a vedação da utilização de tributo com efeito confiscatório também se aplicava às multas decorrentes de obrigações tributárias.

Em seguida, aduziu que, para se perquirir o caráter confiscatório das multas, seria necessário verificar a proporcionalidade entre a violação da norma jurídica tributária e a própria multa. Nesse contexto, disse haver desproporção no limite mínimo fixado para a multa na hipótese de sonegação.

Na ocasião, o Ministro **Marco Aurélio**, ao acompanhar o Relator, afirmou que "as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal".

Outro caso que é muitas vezes citado ao se adentrar no assunto ora em análise é o da ADI nº 1.075/DF-MC, Rel. Min. **Celso de Mello**, no qual a Corte **suspendeu a eficácia** de disposição da legislação federal que previa multa de **300% sobre o valor da operação** no caso de não emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente ou não comprovação de sua emissão, sem prejuízo da incidência do imposto de renda e das contribuições sociais. Registro que, nessa ação direta, o Presidente da República, nas informações por si prestadas, havia dito que, "no caso em questão, (…) o **intuito de fraude é evidente**" (grifo nosso). A orientação firmada nesse precedente foi aplicada no AI nº 482.281/SP-AgR, Rel. Min. **Ricardo Lewandowski**, DJe de 21/8/09.

DOS LIMITES DAS MULTAS QUALIFICADAS EM RAZÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO

Vistos os julgados relevantes da Corte em torno do presente assunto, passo a tratar dos limites das multas qualificadas em razão de sonegação,

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

fraude ou conluio.

É incontroverso, na jurisprudência da Corte, que é evidentemente confiscatória multa punitiva qualificada que chegue a 500% do débito tributário ou a 300% do valor da operação, níveis que já foram considerados inconstitucionais (ADI nº 551/DF e ADI nº 1.075-MC/DF).

Qual seria, então, um patamar máximo de sanção que tenha por objetivo punir as condutas enumeradas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 e seja compatível com a cláusula da vedação de confisco, vista sob o enfoque da razoabilidade e da proporcionalidade? Quais critérios (objetivos e/ou subjetivos) de graduação poderiam ser adotados para aproximar o mais possível as multas fiscais à conduta do contribuinte e aos objetivos maiores de conformidade fiscal?

A disparidade de tratamento nas legislações da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e a ausência de uma orientação jurisprudencial clara no que se refere às limitações constitucionais da utilização de sanções por descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias com efeito de confisco têm tornado o sistema tributário brasileiro cada vez mais complexo.

Atualmente, tramita no Senado Federal o Projeto de Lei Complementar nº 124/22[19], originário do Relatório Final[20] da Comissão de Juristas "responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizam, unificam e modernizam o processo administrativo e tributário nacional", instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal nº 01/22[21].

Na proposição em comento (atualizada conforme último relatório do Relator Senador Efraim Filho), a sugestão é que se acrescentem diversos parágrafos no art. 142 do CTN, preconizando-se que as multas tributárias devem ser graduadas motivadamente, levando-se em conta determinadas circunstâncias atenuantes. A ideia com a inclusão desse e de outros

19 Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154736. Acesso em: 16 de jan. de 2023.

20 Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9198204&ts=1662479383519&disposition=inline. Acesso em: 16 de jan. de 2023.

21 Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/152139. Acesso em: 14 de mar. de 2023.

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

dispositivos no CTN é estabelecer um regime jurídico das multas tributárias em nível de normas gerais, tudo à luz da razoabilidade e da proporcionalidade.

Insta realçar que, na propositura em comento, pretende-se incluir o art. 113-A no CTN, consignando-se expressamente que as penalidades por descumprimento de obrigações principais ou acessórias devem observar a razoabilidade e a proporcionalidade.

De qualquer modo, verifica-se que o projeto de lei complementar ainda está em tramitação e que o legislador complementar, até o momento, não trouxe as normas gerais sobre a graduação das multas tributárias tendo em vista a individualização da conduta do agente. Vale lembrar que, nos termos do art. 146 do texto constitucional, é de sua competência estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários" (art. 146, inciso III, alínea **b**).

Até que seja aprovado o referido projeto de lei complementar no Congresso Nacional, as controvérsias jurídicas que são submetidas ao Supremo Tribunal Federal, notadamente na sistemática da repercussão geral, devem ser solucionadas de modo a garantir o mínimo de uniformidade e coerência ao regime atualmente em vigor, sempre na busca de maior segurança jurídica na relação entre a administração tributária das três esferas da federação e os contribuintes.

Dessa perspectiva, até que o Congresso Nacional disponha sobre a matéria, considero razoável a adoção dos parâmetros previstos na lei federal para a multa qualificada em discussão.

Sobre o assunto, destaco, de início, que a constitucionalidade da multa de 150% no caso de sonegação, fraude ou conluio prevista na Lei nº 9.430/96, na redação anterior à Lei nº 14.689/23, a propósito, já foi chancelada pelo órgão especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região com a rejeição da arguição de inconstitucionalidade nº 2005.72.06.001070-1.

O Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik, Relator desse caso, após destacar que se previam, na legislação federal, a multa moratória de até 20% e a multa punitiva de 75%, consignou que a multa qualificada de 150% em questão tinha como pressuposto a existência de comportamento doloso praticado pelo agente, o qual merece maior reprimenda. Afora isso, ressaltou Sua Excelência que a atitude reprovada por essa multa acarretaria enriquecimento ilícito do contribuinte.

Por ser esclarecedora, transcrevo a seguinte passagem de seu voto:

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

> "A gravidade das condutas dolosas descritas no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 justifica o percentual exacerbado da multa. A sanção deve ser proporcional ao ilícito cometido e desestimular a sua prática, para que realize sua função repressiva e punitiva. Os aspectos subjetivos dessas infrações tornam os limites da proibição de efeito confiscatório mais permeáveis e elásticos do que se entenderia como razoável, caso se tratasse de uma infração objetiva. Não se revela consentâneo com o ideal de justiça tributária penalizar em patamar semelhante o contribuinte que deixa de pagar ou de declarar o tributo, sem intuito doloso, e o contribuinte que sonega, frauda ou age em conluio. Esse entendimento retrata a posição do STF, na ADIN 551, supracitada, pois o que evidencia o caráter confiscatório da multa é a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e a sua consequência jurídica. Assim, a resposta do ordenamento jurídico à sonegação, à fraude e ao conluio deve ser muito mais forte do que a resposta aos ilícitos menos gravosos.
>
> Outro aspecto da questão diz respeito à ideia de confisco, que envolve verificar se a multa realmente atinge parcela tão significativa do patrimônio ou renda do contribuinte que equivalha à extinção da propriedade ou ameace a sobrevivência do indivíduo e da empresa. Não se pode olvidar que a sonegação, a fraude e o conluio acarretam o enriquecimento ilícito do contribuinte; na impossibilidade de discernir o que é riqueza lícita e o que é riqueza ilícita, é difícil saber se a multa ultrapassa as possibilidades do contribuinte. Para solucionar esse impasse, cabe recorrer ao princípio da razoabilidade, cuja essência é guardar uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir. Nessa senda, o percentual de 150% a título de multa, nos casos de sonegação, fraude ou conluio é razoável, justamente porque se dirige a reprimir condutas evidentemente contrárias não apenas aos interesses fiscais, mas aos interesses de toda a sociedade."

Julgo, ademais, que as limitações quanto às multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio previstas na legislação federal devem ser adotadas igualmente para as multas do mesmo tipo previstas nas legislações dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Com efeito, não se pode dizer que, para fins de fixação de teto, a ofensa

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

qualificada à legislação tributária é mais ou menos grave a depender do ente federado envolvido.

Nesse contexto, cumpre lembrar que o Tribunal, embora em outra situação e invocando a competência da União para editar normas gerais sobre direito financeiro, já se valeu de elemento por ela adotado como parâmetro para verificar a constitucionalidade de questão intimamente relacionada com a tributação dos estados e do Distrito Federal. Sobre o assunto, cito o Tema nº 1.062, cujo paradigma foi o RE nº 1.216.078/SP.

Em tal caso, o Tribunal assentou a possibilidade de esses entes federados legislarem sobre índices de correção monetária e taxas de juros de mora incidentes sobre seus créditos tributários, desde que se limitem aos percentuais estabelecidos pela União para os mesmos fins.

Visto isso, entendo ser o caso de, **em razão de a matéria a seguir estar intimamente relacionada com o presente tema de repercussão geral**, se avançar na análise da graduação da penalidade, tendo em vista a individualização da conduta do agente e o teto já estabelecido.

DA NECESSIDADE DE, OBSERVADO O TETO, SE GRADUAR A PENALIDADE DE ACORDO COM A INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA DO AGENTE

Considero que a fixação do teto para as multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio consiste apenas em uma das manifetações da proporcionalidade e da razoabilidade, preceitos aos quais está ligada a vedação do confisco.

Outra importante questão conectada com tais princípios (afora outros, como a isonomia), a meu ver, é a da necessidade de se graduar a penalidade à luz de cada caso concreto. Isso é, não basta que a multa em discussão observe o teto de 150%. É necessário que ela seja graduada, dentro desse patamar, levando-se em conta a individualização da conduta do agente.

É certo que essa individualização pode ser feita à luz de diversos critérios. Considerando-se o condomínio legislativo existente no cenário nacional e a ausência da lei complementar federal sobre o tema, tem o legislador ordinário de cada ente federado bom espaço para tratar do assunto, respeitando-se (evidentemente) os preceitos constitucionais, como os da não discriminação, da isonomia, da moralidade, da eficiência etc, bem como as normas gerais em matéria de legislação tributária constantes de lei complementar federal (**vide** o Código Tributário Nacional).

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

No âmbito da União, já se viu que o art. 44 da Lei nº 9.430/96, até a redação conferida pela Lei nº 11.488/07, preconizava que, no caso de sonegação, fraude ou conluio, a multa qualificada seria de 150%, sem prejuízo da aplicação das atenuantes cabíveis. A previsão do referido percentual para qualquer dos citados comportamentos, que se distinguem entre si, não importa, por si só, em qualquer inconstitucionalidade. Considerou o legislador serem todos eles muito graves (e, realmente, o são). Isso, contudo, não impede que o legislador venha a atribuir, futuramente, percentuais distintos a cada um de tais comportamentos, respeitando o teto anteriormente já mencionado, bem como a razoabilidade e a proporcionalidade.

Uma importante melhoria no contexto da individualização da multa qualificada em debate surgiu com a recente Lei nº 14.689/23.

Com o advento dessa lei, estabeleceu-se que, nos casos de sonegação, fraude ou conluio, a multa passa a ser de 100% do débito tributário (art. 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23) ou de 150% do débito tributário "nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo" (art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23). O que se considera por reincidência está previsto no § 1º-A do referido artigo.

Por ser esclarecedor, transcrevo o art. 44, § 1º, § 1º-A e § 1º-C, da Lei nº 9.430/96, com a redação conferida pela Lei nº 14.689/23:

> "Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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 majorado 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, **e passará a ser de**: (Redação dada pela Lei

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)."

Creio que os **critérios** utilizados na lei federal em questão de individualização do comportamento do sujeito passivo para a graduação da multa qualificada são válidos tendo em vista a proporcionalidade e a razoabilidade. Isso, contudo, não impede que novos aperfeiçoamentos sejam feitos.

Nesse ponto, abro parêntese para citar, por exemplo, a **Ley** 58/2003

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

da Espanha – **Ley General Tributaria** (LGT)[22]. Ela preconiza que as infrações tributárias podem ser leves, graves ou muito graves (art. 184). Em algumas situações (**vide**, **v.g.**, art. 191), se a infração for leve, a multa é de 50%; se grave, a multa é de 50% a 100%; e, se muito grave (como, **v.g.**, quando há fraude), a multa é de 100% a 150% da dívida tributária. Os critérios para a graduação das sanções tributárias pecuniárias são basicamente os seguintes (art. 187): a) reincidência; b) prejuízo econômico para a Fazenda Pública; c) descumprimento substancial da obrigação de emitir fatura ou documentação; d) acordo ou conformidade do interessado. Considero relevante chamar a atenção para os dois primeiros. Se houver **reincidência**, a multa mínima legalmente prevista é acrescida de cinco, quinze ou vinte e cinto pontos percentuais se o infrator for punido por infração leve, grave ou muito grave, respectivamente. No que diz respeito ao dano econômico (cujo sentido está previsto na referida LGT), a sanção mínima poderá ser acrescida de dez, quinze, vinte ou vinte e cinco pontos percentuais, a **depender da proporção do dano**.

Nessa toada, penso que muito ainda poderá ser debatido na tramitação do PLP nº 124/22, especialmente no que diz respeito ao estabelecimento de diferentes tetos à luz de cada tipo de multa (se moratória, se punitiva ou se qualificada) e aos próprios critérios de graduação das multas. Fecho parêntese.

Em suma, como já defendi acima, a multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio deve se limitar ao teto de 150% do débito, percentual utilizado pela Lei nº 9.430/96, na redação anterior à Lei nº 14.689/23. **Atualmente, como se viu, no caso de sonegação, fraude ou conluio, a multa é de 100% do débito** (art. 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23); **ou de 150% do débito, nos casos em que for verificada a reincidência do sujeito passivo** (art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23). **Acrescente-se, ainda, que o mesmo teto de 150% é utilizado na última versão do PLP nº 124/22, em tramitação no Senado Federal**.

Esses novos parâmetros fixados pelo legislador ordinário federal (Lei nº 14.689/23) também podem ser adotados para efeito de repercussão geral. Reitero, aqui, que a Corte já se valeu de parâmetro

22 Disponível em: https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&p=20210710&tn=1. Acesso em: 14 de mar. de 2024.

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

previsto em lei da União para elaborar tese de repercussão geral (nesse sentido: Tema nº 1.062).

Nessa toada, **até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio deve se limitar a 100% (cem por cento) do débito tributário e, em caso de reincidência como definida no art. 44, § 1-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, a 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário**.

Passo para a análise do caso concreto.

ANÁLISE DO CASO CONCRETO

Na espécie, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região considerou válida a multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio de 150% do valor do débito tributário prevista na redação original do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sanção que, posteriormente, passou a constar do parágrafo primeiro do referido artigo, com a redação conferida pela Lei nº 11.488/07.

Verifica-se que, embora o Tribunal **a Quo** tenha consignado a existência de infrações à legislação tributária, não assentou a Corte de Origem que o sujeito passivo incorreu em reincidência tal como definida no art. 44, § 1-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23.

Sendo assim, a multa deve ser reduzida para 100% (cem por cento) do débito tributário.

PROPOSTA DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO

Constata-se que as limitações propostas no presente voto para as multas em razão de sonegação, fraude ou conluio podem impactar as legislações das unidades federadas.

Nesse contexto, vale lembrar que, no País, há um condomínio legislativo em torno do direito tributário, o que inclui a matéria atinente às multas em questão. Existem, dentro desse quadro, disciplinas editadas pela União, pelo Distrito Federal, por cada um dos 26 estados e, ainda, pelos mais de 5.000 municípios.

Proponho a modulação dos efeitos da decisão, a fim de estabelecer que a tese fixada para o presente tema de repercussão geral tenha efeito **ex nunc**, a partir da data de publicação da ata do julgamento do mérito da ação. Ressalto que já me utilizei desse marco em outros casos, como, por exemplo: RE nº 1.063.187/SC-ED; ADI nº 2.040/PR-ED; RE nº 669.196/DF-ED; ADI nº 5.481/DF; RE nº 605.552/RS-ED-segundos, entre

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2024 00:00

outros.

Paralelamente a isso, ainda proponho que tal modulação **não prejudique a competência de cada ente para dispor, no âmbito de sua autonomia, de forma diversa, desde que de maneira mais favorável ao sujeito passivo**. Atente-se, por exemplo, que a União dispôs nesse sentido ao editar o art. 14 da Lei nº 14.689/23.

De mais a mais, entendo ser importante ressalvar da modulação dos efeitos da decisão as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão. Destaco que a Corte tem assim procedido em diversas outras ocasiões, como, **v.g.**, na ADI nº 5.469/DF-ED e no RE nº 574.706/PR-ED. Relativamente ao presente caso, julgo que devem ser ressalvadas da modulação dos efeitos da decisão as ações judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata do julgamento do mérito da ação.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para reduzir a multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio para 100% (cem por cento) do débito tributário. Ficam restabelecidos os ônus sucumbenciais fixados na sentença.

Proponho a seguinte tese de repercussão geral:

> "Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23."

Proponho a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos **ex nunc** a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito da ação, sem prejuízo de cada ente dispor, no âmbito de sua autonomia, de forma diversa, desde que de maneira mais favorável ao sujeito passivo. Ficam ressalvados dos efeitos **ex nunc** as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data.

É como voto.