



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
Procuradoria-Geral da República

Nº 147530/2016 – ASJCIV/SAJ/PGR

Recurso Extraordinário 736090 – SC

Relator: Ministro **Luiz Fux**
Recorrente: Posto Tropiferco Ltda e outros(a/s)
Recorrido: União

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 863. LIMITES DA MULTA FISCAL QUALIFICADA EM RAZÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO, TENDO EM VISTA A VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL AO EFEITO CONFISCATÓRIO. DESPROVIMENTO.

1 – **Tese de Repercussão Geral - Tema 863:** A multa fiscal qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a diferença do imposto ou da contribuição submetidos a lançamento de ofício e não adimplidos ou não declarados, por força de sonegação, fraude ou conluio – prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996, com a redação da Lei 11.488/2007 –, não pode ser considerada abstratamente agressiva aos postulados da razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva nem vulnera o princípio da vedação ao caráter confiscatório, dependendo exclusivamente da análise do caso concreto a constatação de que o efeito cumulativo dos tributos e penalidades incidentes afeta, substancialmente e de maneira imoderada, o patrimônio e/ou a renda do contribuinte.

2 – Parecer pelo desprovimento do recurso extraordinário.

Trata-se de recurso extraordinário interposto, na forma do art. 102, III, *a*, da Constituição Federal, por Posto Tropiferco Ltda.

e outro(a/s) em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, lavrado nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. APELAÇÃO. LEGITIMIDADE. IRPJ. IRRF. CSLL. PIS. COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS PELO SALDO CREDOR EM CAIXA E POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. MULTA QUALIFICADA.

Quando a separação de estruturas não passa de formalismo com a finalidade de não pagar tributos, resta autorizada a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica das empresas do mesmo grupo econômico.

Se a empresa não comprova a origem dos valores, está autorizada a presunção de omissão de receita, podendo a autoridade tributária proceder à autuação. Incide imposto de renda retido na fonte sobre o pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado.

Este TRF, por seu órgão especial, rejeitou a arguição de inconstitucionalidade do art. 44, II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, no incidente de nº 2005.72.06.001070-1. Não há falar em aplicação retroativa de lei mais benigna; pois a Lei 11.488/2007 não reduziu o percentual da multa qualificada de 150%, apenas realocou a sua redação para o parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei 9.430/96. Verificada a existência do conluio entre as pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico de fato, tendente à sonegação fiscal, há de ser aplicada a multa qualificada de 150%. (Apelação/Reexame Necessário 2007.72.05.004373-1)

Opostos embargos de declaração, foram estes acolhidos, decisão que não acarretou modificação das conclusões do julgado¹.

1 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ARTIGO 535 DO CPC. OBSCURIDADE. EXISTÊNCIA. Reconhecida a obscuridade, é de se dar provimento aos declaratórios, alterando-se a redação de trecho da fi. 2952 v., sem, contudo, modificar

De acordo com os recorrentes, a multa fiscal de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata, em virtude de sonegação, fraude ou conluio – atualmente prescrita pelo art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996, na redação conferida pela Lei 11.488/2007² – detém caráter confiscatório, agressivo ao mandamento que emana do art. 150, IV, da Constituição Federal³.

Apoiam-se em decisão no Recurso Extraordinário 81550 para afirmar que a multa que ultrapassa o limite de 30% do tributo é confiscatória, pois a sanção, em sua natureza de obrigação acessória, não pode ultrapassar o principal. Pleiteiam, dada a desnecessidade de multas tão elevadas no atual cenário do país, a redução da punição, por induzir onerosidade excessiva que desestimula a atividade econômica.

Em contrarrazões, a União afirma que a multa é sanção de ato ilícito, não tributo, razão pela qual não está no âmbito de incidência do art. 150, IV, da Constituição Federal. Acrescenta que

qualquer conclusão do julgado. (DJe 8 nov. 2012)

- 2 Cumpre observar que o questionamento do recurso extraordinário em epígrafe recaiu sobre o art. 44, inciso II, da Lei 9.430/1996, mas a previsão legal guerreada está localizada, atualmente, no art. 44, § 1º, da lei sob comento.
- 3 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 penalidade reforça o laço de colaboração e confiança necessário entre contribuinte e Fisco.

A repercussão geral da matéria foi reconhecida em decisão ementada consoante segue:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO. 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 Ministro LUIZ FUX, *DJe* 26 nov. 2015)

Vieram os autos com vista à Procuradoria-Geral da República, para emissão de parecer.

Relevante para o deslinde da matéria versada, colaciona-se o art. 44, *caput*, inciso I e § 1º, na sua redação atual:

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

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

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts.

71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis⁴.

Apesar da diferença finalística entre tributo e multa, é assente no âmbito da Suprema Corte o entendimento de que o princípio que veda a instituição de tributo com efeito confiscatório, insculpido no art. 150, IV, da Constituição, também se aplica às penalidades, as quais devem guardar proporcionalidade ao gravame e não devem ser exacerbadas a ponto de prejudicar a atividade econômica do contribuinte, confiscando-lhe o patrimônio a título de tributação.

Válido trazer à colação jurisprudência sobre o tema:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. VEDAÇÃO DO USO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE ÀS MULTAS. ART. 150, IV DA CONSTITUIÇÃO. AUSÊNCIA DE DISTINÇÃO A RESPEITO DO TIPO DA MULTA. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

4 Lei 4.502/1964:

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

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

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

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

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

ALEGADA INAPLICABILIDADE DO ART. 150, IV DA CONSTITUIÇÃO À MULTA DE CARÁTER NÃO-TRIBUTÁRIO. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. [...] (AI 539833 AgR, Relator Ministro JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, *DJe* 27 maio 2010)

Contudo, a multa alçada em cento e cinquenta por cento do valor do tributo não adimplido, porque advém, exclusivamente, de sonegação, fraude ou conluio para evasão tributária, não pode ser considerada elevada para os fins de apenação da conduta. Aliás, o dolo do contribuinte é elemento fundamental que justifica a imposição de multa qualificada, em valor superior à média, não se podendo apurar, em abstrato, se a penalidade se projeta de forma efetivamente agressiva aos postulados da razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva.

Observe-se, no ponto, que a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) não incide diretamente sobre o valor do bem tributado, o que poderia ensejar, eventualmente, a consideração, mesmo sem revolvimento de matéria fática, da sua abusividade, por produzir injusta perda da propriedade pelo particular⁵.

5 [...] É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Po-

Tampouco ocorre o anúncio de multa múltiplas vezes superior ao valor do tributo não pago ou não declarado por sonegação, fraude ou simulação, como no caso da ADI 551, em que se discutia a constitucionalidade de disposição transitória da constituição do Estado do Rio de Janeiro que previa incidência de multa de, no mínimo, cinco vezes o valor do imposto ou da taxa estaduais alvo de sonegação⁶.

A situação sequer se confunde com aquelas referentes a multas moratórias, tema do qual já se aproximou o Supremo Tribunal Federal ao reconhecer a razoabilidade de multa de 20%

lítica, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. – O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. (ADI 1075 MC, Relator Ministro CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, *DJ* 24 nov. 2006)

- 6 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º e 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551, Relator Ministro ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, *DJ* 14 fev. 2003)

sobre o valor de ICMS em débito, apreciada no RE 822461⁷, e que pende de exame complementar em sede de repercussão geral, nos autos do RE 882461.

O recurso com repercussão geral ora examinado, diferentemente, trata da conduta do sonegador, fraudador ou de quem simula em detrimento do fisco. Faz referência, em outras palavras, a elemento subjetivo que não é debatido no caso das multas por mora fiscal.

Nesse cenário, tudo leva a crer que o legislador optou por fazer que o risco da infração seja maior que a vantagem tributária que dela advém, não competindo ao Judiciário rever o percentual determinado, em exercício do *self-restraint*.

Destarte, não merece prosperar o argumento concernente à suposta violação ao princípio constitucional de vedação de tributo/multa com efeito de confisco, porquanto tal circunstância somente ocorre na hipótese de a penalidade acarretar situação de insuportabilidade da carga tributária, mediante a apropriação estatal do patrimônio e da renda do contribuinte – em função, logicamente, de sua capacidade contributiva.

Em outras palavras, somente resulta configurado o caráter confiscatório quando o efeito cumulativo de todos os tributos e penalidades, em conjunto, afetar, substancialmente e de maneira

⁷ RE 582461 – RG, Relator Ministro GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJe 17 ago. 2011.

imoderada, o patrimônio e/ou a renda do contribuinte, ou ainda quando o percentual da multa for fixado de modo flagrantemente desproporcional em relação ao tributo devido, o que não foi demonstrado no caso em análise.

Nessa linha de raciocínio:

[...] A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade, consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, Relator Ministro CELSO DE MELLO. - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem

fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. – O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. (ADC 8 MC, Relator Ministro CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ 4 abr. 2003)⁸

Na mesma esteira, quanto à alegada contrariedade ao princípio da vedação de instituição de tributo com efeito confiscatório, Roque Antonio Carrazza⁹ entende que essa avaliação depende do exame da carga tributária no caso concreto:

[...] o *princípio da não confiscatoriedade* exige do legislador conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela

8 Em consonância com o aludido julgado, o RE 448432 AgR: “[...] 1. A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica (art. 150, IV da Constituição). 2. O isolado aumento da alíquota do tributo é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa. 3. Para se chegar a conclusão diversa daquela a que se chegou no acórdão recorrido, também no que se refere à violação do art. 5º, XXXVI da Constituição, seria necessário o reexame de matéria fática, o que encontra óbice da Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (Relator Ministro JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, DJe 27 maio 2010)

9 CARRAZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 116.

medida na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um direito tributário *justo*.

A priori, no entanto, é difícil precisar a partir de qual momento um tributo passa a ser confiscatório. Isto só se saberá analisando cada caso concreto, ao lume dos princípios constitucionais. Neste sentido a lição de Estevão Horvath: “Somente em cada caso concreto, por outro lado, é que se poderá dizer que um tributo é ou não confiscatório. Dependerá, como se viu, de ter sido criado com finalidades extrafiscais, da natureza intrínseca de cada um deles, do tipo de riqueza gravado etc.” [*grifos do original*].

Com fundamento na obra de Klaus Tipke¹⁰, Andrei Pitten Velloso¹¹ indica algumas características que delimitam a ocorrência do efeito confiscatório na tributação: (i) “inviabiliza o desempenho das atividades empresariais ou a sua lucratividade”, (ii) “absorve todos os rendimentos do patrimônio ou do trabalho”; (iii) “impõe o pagamento do tributo com sacrifício da própria substância do patrimônio”; (iv) “priva os cidadãos dos meios necessários para a vida” e (v) “o imposto sobre sucessões esvazia o conteúdo do direito sobre a herança”. Esses aspectos denotam, por conseguinte, um profundo exame dos autos e das provas, o que é terminantemente vedado pela Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal.

¹⁰ *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. por Herrera Molina do original “*Besteuerungsmoral und Steuermora*”. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 60-61.

¹¹ *Constituição tributária interpretada*. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 283.

Não é demais lembrar que uma multa moderadamente elevada serve para inibir o descompromisso do contribuinte com os seus deveres para com o ente estatal. É inegável a presença de um fator de convencimento na multa contra a evasão fiscal, para que as obrigações tributárias sejam devidamente acertadas e os correspondentes recursos financeiros possam, em etapa seguinte, ser vertidos em benefícios ou utilidades para a população.

Ante o exposto, opina a Procuradoria-Geral da República pelo desprovimento do recurso extraordinário, com fixação da seguinte tese de repercussão geral:

A multa fiscal qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a diferença do imposto ou da contribuição submetidos a lançamento de ofício e não adimplidos ou não declarados, por força de sonegação, fraude ou conluio – prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996, com a redação da Lei 11.488/2007 –, não pode ser considerada abstratamente agressiva aos postulados da razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva nem vulnera o princípio da vedação ao caráter confiscatório, dependendo exclusivamente da análise do caso concreto a constatação de que o efeito cumulativo dos

tributos e penalidades incidentes afeta, substancialmente e de maneira imoderada, o patrimônio e/ou a renda do contribuinte.

Brasília (DF), 15 de agosto de 2016.

Rodrigo Janot Monteiro de Barros
Procurador-Geral da República

JCCR/RNSL