

CARLOS OTÁVIO FERREIRA DE ALMEIDA
(ORGANIZADOR)

TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO

VOLUME II



Belo Horizonte
2021

CONSELHO EDITORIAL

Álvaro Ricardo de Souza Cruz	Jorge Bacelar Gouveia – Portugal
André Cordeiro Leal	Jorge M. Lasmar
André Lipp Pinto Basto Lupi	Jose Antonio Moreno Molina – Espanha
Antônio Márcio da Cunha Guimarães	José Luiz Quadros de Magalhães
Antônio Rodrigues de Freitas Junior	Kiwonghi Bizawu
Bernardo G. B. Nogueira	Leandro Eustáquio de Matos Monteiro
Carlos Augusto Canedo G. da Silva	Luciano Stoller de Faria
Carlos Bruno Ferreira da Silva	Luiz Henrique Sormani Barbugiani
Carlos Henrique Soares	Luiz Manoel Gomes Júnior
Claudia Rosane Roesler	Luiz Moreira
Clémerson Merlin Clève	Márcio Luís de Oliveira
David França Ribeiro de Carvalho	Maria de Fátima Freire Sá
Dhenis Cruz Madeira	Mário Lúcio Quintão Soares
Dirceô Torrecillas Ramos	Martonio Mont'Alverne Barreto Lima
Edson Ricardo Saleme	Nelson Rosendal
Eliane M. Octaviano Martins	Renato Caram
Emerson Garcia	Roberto Correia da Silva Gomes Caldas
Felipe Chiarello de Souza Pinto	Rodolfo Viana Pereira
Florisbal de Souza Del'Olmo	Rodrigo Almeida Magalhães
Frederico Barbosa Gomes	Rogério Filippetto de Oliveira
Gilberto Bercovici	Rubens Beçak
Gregório Assagra de Almeida	Sergio André Rocha
Gustavo Corgosinho	Sidney Guerra
Gustavo Silveira Siqueira	Vladimir Oliveira da Silveira
Jamile Bergamaschine Mata Diz	Wagner Menezes
Janaína Rigo Santin	William Eduardo Freire
Jean Carlos Fernandes	

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos reprográficos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2021.

Coordenação Editorial: Fabiana Carvalho

Produção Editorial e Capa: Danilo Jorge da Silva

Imagem de Capa: WikiImages (Pixabay.com)

Revisão: Fabiana Carvalho e Raquel Rezende

341.39 Tributação e desenvolvimento, v.2 /
T822 [Organizado por] Carlos Otávio Ferreira
2021 de Almeida. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021.
v.2 371 p. (Série tributação e desenvolvimento)

ISBN: 978-65-5929-029-1

ISBN: 978-65-5929-032-1 (Série)

ISBN: 978-65-5929-031-4 (E-book)

ISBN: 978-65-5929-030-7 (E-book Série)

Vários autores.

1. Direito tributário. 2. Tributos. 3. Brasil – Ordenamento jurídico. 4. Cooperative compliance.

5. Evasão fiscal. 6. Economia digital. 7. Arbitragem fiscal. 8. Planejamento tributário.

9. Arbitragem tributária. I. Almeida, Carlos Otávio Ferreira de (Org.). II. Título. V. Série.

CDDir – 341.39

CDD(23.ed.)– 343.04

Elaborada por: Fátima Falci
CRB/6-700

MATRIZ

Av. Nossa Senhora do Carmo, 1650/loja 29 - Bairro Sion
Belo Horizonte/MG - CEP 30330-000
Tel: (31) 3031-2330

FILIAL

Rua Senador Feijó, 154/cj 64 - Bairro Sé
São Paulo/SP - CEP 01006-000
Tel: (11) 3105-6370

www.arraeseditores.com.br
arraes@arraeseditores.com.br

Belo Horizonte
2021

CAPÍTULO 1

A MULTA ISOLADA SOBRE O VALOR DA COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA À LUZ DA REGRAS CONSTITUCIONAL DA IGUALDADE

*Carlos Otávio Ferreira de Almeida
Raphael Sergio Aguiar*

RESUMO: Este artigo objetiva analisar a multa isolada imposta sobre o valor da compensação não homologada pela Receita Federal do Brasil com suporte na regra constitucional da igualdade. Para tanto, será observada a evolução legislativa federal sobre a compensação e respectiva sanção, que conferiu tratamento diverso, ao longo do tempo, aos detentores de créditos contra a fazenda pública, resultando em litígios judiciais baseados no direito à petição e na desproporcionalidade da medida. Por fim, com base na regra da igualdade, busca-se concluir se há alternativa jurídica capaz de justificar a inconstitucionalidade da multa isolada e em que medida, delimitando-se critérios específicos de informação para a igualdade.

PALAVRAS-CHAVE: Compensação Tributária; Multa Isolada; Direito de petição; Proporcionalidade; Igualdade.

THE 'ISOLATED PENALTY' ON THE VALUE OF COMPENSATION NOT HOMOLOGATED IN THE LIGHT OF THE CONSTITUTIONAL RULE OF EQUALITY

ABSTRACT: *This article aims to analyze the isolated fine imposed on the amount of compensation not approved by the Brazilian Federal Revenue Service based on the constitutional rule of equality. To this end, the federal legislative evolution on the compensation and respective sanction will be observed, which gave different treatment, over time, to the tax credit holders, resulting in legal disputes based on the right to petition and the disproportionality of such a measure. Finally, based on the equality rule, it seeks to conclude about a legal alternative capable of justifying the unconstitutionality of the isolated fine and to what extent, and beyond defines specific information criteria for equality.*

KEYWORDS: *Tax Compensation; Isolated Fine; Right to Petition; Proportionality; Equality.*

1. INTRODUÇÃO

Em obediência ao art. 146, III, “b”, da Constituição Federal (CF)¹, o instituto da compensação em matéria tributária é regulado pelo Código Tributário Nacional (CTN), que o incluiu em uma de suas hipóteses extintivas do crédito tributário. Mais especificamente, os artigos 170 e 170-A do CTN² sujeitaram

¹ CF/88. Art. 146. Cabe à lei complementar: III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

² CTN. Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

o exercício da compensação, respectivamente, à expressa autorização legal do ente competente para instituir o tributo e ao trânsito em julgado da decisão autorizativa quando houver contestação judicial pelo sujeito passivo.

A União, no exercício de sua faculdade, optou por instituir a compensação por meio da Lei nº 8.383/1991, autorizando, desde que cumpridos os requisitos legais, os contribuintes a se valerem do instituto.

Contudo, a compensação tributária sofreu diversas modificações ao longo do tempo, entre elas, por meio da Lei nº 12.249/2010³, a instituição de uma multa isolada⁴ nas situações de indeferimento do valor do crédito objeto de declaração de compensação⁵. A novel penalidade era de 50% sobre o valor do crédito objeto do pedido de restituição, que poderia exceder a quantia a compensar (a parte compensada não gera discussão), o que a tornou objeto de ações de inconstitucionalidade por violação ao *direito de petição*.

Em 2015⁶, no entanto, de maneira a restringir seu escopo, a referida multa deixou de incidir sobre o *crédito* detido pelo sujeito passivo, para se ocupar do valor do *débito* a compensar (a favor do fisco).

Após essa modificação, nova argumentação foi criada para declarar a inconstitucionalidade da penalidade incidente sobre o débito compensado com crédito não reconhecido pelo fisco federal. Porém, dessa vez, o fundamento estava no *exame de proporcionalidade* entre a regra punitiva instituída e seu ob-

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento. Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

³ Lei 12. 249/10. Art. 62. O art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 74: (...) § 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo.

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o *valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada*, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.”

⁴ Multas isoladas, conforme definição de Bruno Fajersztajn, são aquelas exigidas independentemente da cobrança do tributo e são devidas ainda que haja qualquer tributo a ser recolhido. Geralmente decorrem de descumprimento de obrigações acessórias.

⁵ Em 1996, a Lei nº 9.430/96 trouxe também a multa de mora limitada a 20% nos seguintes termos: 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. (...) § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

⁶ Lei nº 13.097/2015. Art. 8º. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações: (...) § 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o *valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada*, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

jetivo, que seria o de evitar o abuso de direito pelo contribuinte. Em outras palavras, a medida visava impedir que o contribuinte, ciente da inexistência/ilegalidade de suposto crédito tributário, requeresse indevidamente a compensação para extinguir seu débito junto à União.

Ao final, concluiu-se, com suporte na *proporcionalidade*, haver outros meios para se evitar o abuso de direito que não punindo o contribuinte de boa-fé no exercício regular de seu direito de pedir. Nesse ponto, deve-se reconhecer que a complexidade do nosso *tax compliance* pode levar a erros não intencionais nos cálculos de apuração do crédito tributário.

Não obstante a mencionada eficácia do *exame de proporcionalidade*, este artigo procura analisar a constitucionalidade dessa multa isolada sob diferentes nuances forçosamente trazidas pela argumentação amparada na *regra constitucional da igualdade*.

Neste contexto, objetiva-se saber se pode malograr por inconstitucionalidade, à luz da regra da igualdade, a multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada. Dois critérios serão informativos para a regra de igualdade: (i) *critério baseado na sujeição passiva*, em que serão comparados credores fiscais requerentes de boa-fé e oportunistas; e (ii) *critério baseado na extinção do crédito tributário*, em que será analisada a dação em pagamento em bens imóveis (CTN, art. 156, XI), igualmente modalidade extintiva do crédito tributário, em referência ao instituto da compensação (CTN, art. 156, II).

O percurso a ser apresentado parte da definição de compensação tributária, para, a seguir, apresentar a tese de sustentação da inconstitucionalidade da multa isolada com base no direito de petição e exame da proporcionalidade. Adiante, prosseguirá com as análises da regra constitucional da igualdade, para verificar seus efeitos sobre (in)constitucionalidade da penalidade aplicada sobre a compensação não homologada, propondo-se critérios de comparação que justifiquem as subseqüentes conclusões acerca do tema.

2. ESCORÇO HISTÓRICO-LEGISLATIVO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E RESPECTIVA MULTA ISOLADA NA ESFERA FEDERAL

2.1. O Instituto da Compensação Tributária

No ordenamento jurídico brasileiro, o instituto da compensação⁷ é proveniente do direito privado, conforme se observa dos artigos 368 e 369 do Código

⁷ Segundo Alexandre Macedo Tavares, o vocábulo “compensação”, etimologicamente, deriva do latim *compensatio*, de *compensare* (contrapesar, contrabalancear). Encontra-se atrelado à figura de uma ba-

Civil⁸. Da leitura desses dispositivos, é possível extrair que a compensação é um fenômeno que ocorre independentemente da vontade das partes⁹, denominando-se “compensação legal”¹⁰. Noutro giro, em havendo dois sujeitos que, ao mesmo tempo, são credor e devedor um do outro de créditos de igual natureza (coisas fungíveis), vencidos e líquidos (valor indiscutível), ocorrerá a extinção de ambas as obrigações pela compensação, até onde se compensarem.

A compensação tributária, por sua vez, ostenta contornos jurídicos distintos da esfera privada, não se aplicando a compensação legal trazida pelo Código Civil enquanto lei ordinária destinada à matéria cível. Com efeito, a extinção de obrigações tributárias constitui matéria sob reserva de lei complementar, consoante a determinação constitucional do art. 146, III.

O Código Tributário Nacional, em sua natureza de lei materialmente complementar, assim dispôs sobre a compensação, modalidade de extinção do crédito tributário¹¹:

Art. 170. *A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

Tal dispositivo, por si só, não gera direito subjetivo à compensação, conforme autoriza o Código Civil. Em matéria tributária, exige-se autorização por meio de lei específica a ser editada conforme a respectiva esfera de competência de cada ente¹². Contrasta também com o regime privado o fato de a compensação tributária cobrir créditos vincendos, não apenas vencidos, revelando-se assim mais ampla.

lança, na qual se deve pesar e contrapesar o crédito e o subsequente débito de uma pessoa com o de outrem. Cf. TAVARES, A.M., Cessão de crédito e compensação de tributos – a interpretação conforme a Constituição e a restrição da Lei nº 9.430/1996. RDDT 150, mar. 2008, p. 7.

⁸ BRASIL. CC. Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem. Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

⁹ A compensação no direito privado, portanto, é um direito subjetivo, uma vez que o devedor, sendo também credor de uma mesma pessoa, pode exigir, desde que preenchidos os requisitos trazidos pela lei, a extinção da obrigação por meio desse instituto, não sendo permitido ao credor o direito de se opor a tal intento.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 691.

¹¹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...); II – a compensação;

¹² Nesse sentido é a jurisprudência sedimentada do Superior Tribunal de Justiça: “ICMS (...) COMPENSAÇÃO. LEI Nº 8.383/91, ART. 66. CTN, ART. 170. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES (...) 4. A compensação de ICMS só é permitida se existir lei estadual que a autorize. Não se aplica o art. 66 da Lei nº 8.383/91, cuja área de atuação é restrita aos tributos federais. Conforme expressamente exige o art. 170 do CTN, só se admite compensação quando existir lei ordinária a regulamentá-la, em cada esfera dos entes federativos. (AgRg no Ag 899.540/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/09/2007, DJ 01/10/2007, p. 236).

Constata-se, por conseguinte, que a compensação não seria mais do que uma faculdade do ente político, que a poderá ou não instituir conforme seu interesse. Assim, não raro se encontram estados e municípios sem previsão legal autorizativa da compensação, restando seus contribuintes obrigados a adimplir o crédito tributário mesmo que ostentem a condição de credores da Administração Pública.

Em 2001, com o advento da Lei Complementar nº 104, acrescentou-se, ao CTN, o art. 170-A¹³, que expressamente vedou a extinção de crédito tributário mediante compensação de valores discutidos na seara judicial antes do respectivo trânsito em julgado. O objetivo do legislador, ao editar essa norma, foi atribuir certeza ao crédito do contribuinte e segurança jurídica à compensação tributária, de maneira a impedir que determinado encontro de contas realizado pelo contribuinte seja desfeito, *a posteriori*, por eventual reconsideração de decisão liminar pelo Judiciário¹⁴.

2.2. Evolução da legislação federal sobre compensação tributária

No âmbito federal, a compensação tributária tornou-se admitida¹⁵ com o advento da Lei nº 8.383/1991¹⁶, que previu, nos casos de pagamento indevido ou a maior de *tributos*, o direito de o contribuinte fazer a compensação com

¹³ CTN. Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

¹⁴ Conquanto haja controvérsia, há quem defenda a não aplicação dessa norma em situações em que o crédito do contribuinte resulte de reconhecimento de inconstitucionalidade da exação tributária pelo STF, seja em ação direta ou em sede de recurso extraordinário, uma vez que se trata de pronunciamento, *erga omnes*, da última instância do Judiciário, tornando-se desnecessária a decisão judicial transitada em julgado para cada caso concreto, em vista da certeza jurídica do crédito já certificada pelo STF. O STJ, no entanto, firmou posicionamento contrário, entendendo que a apontada vedação se aplica, inclusive, às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo devidamente recolhido (1ª Seção, REsp 116.703-9-DF, Rel. Min. Teori Zavaski, j. 25.8.2010).

¹⁵ Vale destacar que o art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287/1986, em sua redação original, determinava à Receita Federal, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, verificar se o contribuinte devia à Fazenda Nacional. Verificada a existência de débito, o montante a restituir ou ressarcir seria compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito. Aqui, pois, já se identificava o regime de compensação “de ofício”, diferente daquele em que a compensação é realizada ou pleiteada pelo contribuinte.

¹⁶ BRASIL. Lei nº 8.383/1991. Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. § 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. § 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição. § 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR. § 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

tributos da mesma espécie e correspondentes a período subsequente, sem exigir prévia autorização da autoridade fazendária.

Em 1995, a Lei nº 9.250 passou a exigir, além dos requisitos já previstos na lei original – *tributos e receitas patrimoniais*¹⁷ *da mesma espécie e correspondentes a período subsequente* –, *que créditos e débitos compensáveis tivessem a mesma destinação constitucional*¹⁸.

No ano subsequente, foi editada a Lei nº 9.430, cujo art. 74¹⁹ estabeleceu um novo regime de compensação alternativo, por meio do qual seria lícito ao contribuinte, *mediante autorização prévia, compensar* seus créditos para extinguir *quaisquer tributos e contribuições sob administração da Receita Federal*. Havia, naquele momento, portanto, uma coexistência de dois regimes díspares de compensação por iniciativa do contribuinte: um sob as Leis nº 8.383/91 e nº 9.250/95, e outro sob a Lei nº 9.430/1996.

Mais adiante, foi publicada a Lei nº 10.637/2002, que modificou o regime de compensação do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 para o modelo atualmente vigente, nos seguintes termos:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na *compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão*.

§ 1º *A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.*

§ 2º *A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (...)*

§ 4º *Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.*

§ 5º *O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.*
(grifamos)

Em verdade, foram unificados os dois regimes anteriormente existentes, de modo a que em apenas um se concentrassem as características do lançamento

¹⁷ A Lei nº 9.069/95 incluiu *receitas patrimoniais* no rol de créditos compensáveis da Lei nº 8.383/1991.

¹⁸ Lei nº 9.250/95. Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais *de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes*.

¹⁹ Lei nº 9.430/96. Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação *de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração*.

por homologação da Lei nº 8.383/1991 (desnecessidade de autorização prévia do Fisco) e a possibilidade de compensação com débitos relativos a quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, prevista na redação original do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Passou a vigor, então, nova sistemática consistente na ampla permissão ao contribuinte de fazer compensação, por iniciativa própria, com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal, mediante a entrega da Declaração de Compensação (DCOMP) contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados²⁰.

Mais adiante, a Lei nº 11.457/2007 instituiu a chamada “Secretaria da Receita Federal do Brasil” (“Super-Receita”), à qual foi atribuída a competência para administrar os tributos das extintas Secretaria da Receita Federal e Secretaria da Receita Previdenciária. A despeito dessa unificação, o art. 26 do referido diploma não consentiu, num primeiro momento, que fossem aplicadas as regras do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 às contribuições previdenciárias e para terceiros, que permaneceriam, portanto, sob a égide do art. 66 da Lei nº 8.383/1991²¹.

Todavia, em 2018, tal limitação foi mitigada pela Lei nº 13.670, que incluiu o art. 26-A na Lei nº 11.457/2007²², concedendo autorização para aplicação do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 às contribuições previdenciárias e para terceiros, desde que preenchidos os requisitos legais.

O seguinte quadro sinótico retrata a evolução legislativa percorrida nesse tópico:

²⁰ Interessante notar a estreita semelhança entre esse instituto da “compensação por homologação”, estabelecido para o âmbito federal, com o lançamento por homologação previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional. Muito embora não esteja expresso quanto à homologação tácita, conforme bem observa Schoeuri (*Direito tributário*, p. 693), ela exsurge da fixação do prazo de 5 anos para que ocorra. Além dessa semelhança, é possível constatar a simetria do procedimento administrativo preconizado no art. 74, § 9º, da Lei nº 9.430/1996, no qual o contribuinte pode apresentar uma “manifestação de inconformidade” caso discorde do despacho que não homologou a compensação, com aquele previsto para o caso de lançamento de ofício, a ponto de também prever a possibilidade de interposição de recurso para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), consoante §10 e §11 do mesmo dispositivo legal.

²¹ BRASIL, Lei. 11.457/18. Art. 26. Parágrafo único. O disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei.

²² BRASIL. Lei 11.457/18. Art. 26-A. O disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996: I – aplica-se à compensação das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei efetuada pelo sujeito passivo que utilizar o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), para apuração das referidas contribuições, observado o disposto no § 1º deste artigo; II – não se aplica à compensação das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei efetuada pelos demais sujeitos passivos; e III – não se aplica ao regime unificado de pagamento de tributos, de contribuições e dos demais encargos do empregador doméstico (Simples Doméstico).

Evolução legislativa da compensação tributária por iniciativa do contribuinte			
Regimes	Período	Legislação	Condições
1	até 30/12/1991	Não havia	Inexistência de compensação tributária como modalidade de extinção de crédito tributário.
2	30/12/1991 a 26/12/1995	art. 66 da Lei n° 8.383/1991	Compensação somente entre tributos da mesma espécie e com créditos vincendos, sem prévia autorização da RFB. Ex.: IRPJ com IPI (impostos), PIS com COFINS (contribuições), taxa com taxa (taxas).
3	27/12/1995 a 27/12/1996	art. 39 da Lei n° 9.250/1995	Alterou o regime 2. Compensação somente entre tributos da mesma espécie, com créditos vincendos e com mesma destinação constitucional, sem prévia autorização da RFB. Ex.: PIS com PIS; COFINS com COFINS.
4	28/12/1996 a 30/12/2002	art. 74 da Lei n° 9.430/1996	Regime de compensação alternativo: compensação, mediante autorização prévia da RFB, com relação a débitos de quaisquer tributos administrados pela RFB. Homologação tácita da compensação em 5 anos. Coexistência dos regimes 3 e 4.
5	31/12//2002 a 30/05/2018	art. 49 da Lei n° 10.637/2002	Alterou o regime 4. Compensação com quaisquer tributos administrados pela RFB, com exceção das contribuições previdenciárias e para terceiros que continuaram sujeitas ao regime 3, mediante a entrega de declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados
6	Desde 31/05/2018	art. 8 da Lei n° 13.670/2018	Alterou o regime 5. Compensação com quaisquer tributos administrados pela RFB, inclusive com contribuições previdenciárias e para terceiros, se preenchidos os requisitos, mediante a entrega de declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados.

2.3. Da Criação da Multa Isolada

O legislador, via art. 74 da Lei nº 9.430/1996, adiantou a extinção do crédito tributário por compensação mediante a simples declaração do contribuinte, ainda que sob condição resolutória da ulterior homologação. Ao fisco, coube o ônus de apreciar em até 5 anos todos os pedidos de compensação, sob pena de homologar tacitamente o que houvera sido declarado, unilateralmente, pelo contribuinte.

Ora, não seria difícil conceber o crescimento dos requerimentos protocolados para compensar legítimos créditos do particular contra o Estado. Contudo, declarações de compensação com créditos inexistentes foram igualmente protocoladas sob a esperança de serem homologadas tacitamente, pelo decurso do prazo, de modo a afastar o pagamento de débitos tributários realmente devidos; ou, ainda, de postergarem o pagamento, dado que, ante eventual glosa fiscal pela inexistência do crédito, restaria o direito de impugnação administrativa, capaz de, por força do art. 151, III, do CTN²³, suspender a exigibilidade dos tributos indevidamente compensados até o fim da lide, o que viabilizaria, ainda, a obtenção de Certidão de Regularidade Fiscal²⁴.

Para coibir esse abuso de direito, a União promulgou o art. 18 da Lei nº 10.833/2003²⁵ que impôs uma multa isolada de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado para os *casos de falsidade* de declaração apresentada pelo sujeito passivo. Ademais, nas situações expressamente vedadas por lei, previu-se a aplicação da multa de 75% sobre o valor total do débito indevidamente compensado²⁶, sendo essa penalidade dobrada para os *casos de dolo* na conduta do contribuinte.

²³ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

²⁴ De forma precisa, Bruno Fajersztajn (FAJERSZTAJN, p. 321) aduz que tal artifício era adotado como forma indireta de financiamento do contribuinte, cuja conduta ia de encontro com o espírito da legislação que permite o referido encontro de contas.

²⁵ Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (...) § 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como *base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado*. (...) § 4º Será também exigida multa isolada *sobre o valor total do débito indevidamente compensado* quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1o, quando for o caso.

²⁶ Hipóteses em que a compensação será considerada não declarada, nos termos do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996: § 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: I – previstas no § 3º deste artigo II – em que o crédito: a) seja de terceiros; b) refira-se a “crédito-prêmio” instituído pelo art. 1o do

Não obstante essas penalidades, acrescentou-se²⁷, com o advento da Lei nº 12.249/2010, o § 17 no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, que instituiu uma multa isolada de 50% sobre o valor do crédito no caso de declaração de compensação não homologada, independentemente do emprego de dolo ou de estar prevista em uma das hipóteses vedadas por lei. Além disso, a mencionada lei modificou a redação dos §§ 15 e 16 do mesmo dispositivo para prever a aplicação de multa isolada também nos casos de ressarcimento indeferido ou indevido, e de multa isolada de 100% para casos de ressarcimento obtido com falsidade, da seguinte forma:

Art. 74. (...)

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o *valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido*.

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo.

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o *valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada*, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010) (grifamos)

Assim, em uma situação hipotética na qual o contribuinte requeresse a restituição de um valor de dez milhões de reais de tributo pago a maior, dos quais quinhentos mil fossem compensados com um débito tributário de igual valor, a multa isolada de 50% incidiria, caso verificada a inexistência do crédito pelo Fisco, sobre os dez milhões de reais pleiteados a título de restituição, compreendendo um total de cinco milhões de reais à guisa de sanção pela compensação indevida, além da aplicação de juros e da multa moratória, limitada a 20%, do art. 61 da Lei Federal nº 9.430/1996 .

Decreto-Lei n.º 491, de 5 de março de 1969; c) refira-se a título público; d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: 1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; 2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) 3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou 4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal.

²⁷ Importa enfatizar que até a instituição da multa isolada o contribuinte, em casos de não homologação da compensação, apenas recebia despacho decisório indeferindo a compensação com a cobrança adicional de juros e multa moratória limitada a 20%, nos termos do art. 61 da Lei Federal nº 9.430/1996. Isso porque, como a apresentação de declaração de compensação pelo contribuinte já seria suficiente à constituição do crédito tributário, o lançamento pelo fisco com imposição de multa punitiva seria dispensável. Nos casos de lançamento de ofício, aplica-se multa de 75% do valor do tributo não recolhido ou não declarado, conforme disposto no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Entretanto, o fato de a penalidade recair sobre o montante cuja restituição se pleiteia e não sobre a quantia a ser compensada deu causa à arguição de inconstitucionalidade por violação ao direito de petição²⁸. Com efeito, o simples pedido de reconhecimento e restituição de crédito em face da Administração Pública, sem qualquer prejuízo ao erário, poderia resultar, caso negado, em gravosa sanção, desestimulando o exercício do mencionado *direito constitucional de petição*²⁹.

Parece-nos que o legislador negligenciou o alcance do instituto da compensação em dois momentos: no primeiro, ao não medir os riscos decorrentes da criação de uma regra de extinção do crédito tributário – receita indisponível de caráter eminentemente público –, ainda que condicionada, pela mera declaração unilateral do sujeito passivo; no segundo, ao buscar a correção dos excessos permitidos pela largueza da norma prevista nesse primeiro momento, quando normatizou com excessivo rigor e, novamente, negligenciando os riscos decorrentes de tal medida sobre os bons contribuintes – assim entendidos os que procuram honrar suas obrigações tributárias de modo tempestivo e no valor correto – que passaram a suportar o ônus da multa isolada mesmo que na mais plena boa-fé.

Portanto, duvidosa a conformação constitucional da multa isolada de 50% pelo simples indeferimento de um pedido de restituição ou pela não homologação da declaração de compensação, uma vez que o sujeito passivo (assim como o sujeito ativo em sua atuação) pode cometer erros no cálculo ou identificação de eventuais créditos contra a Fazenda Pública dissociados da dolosa conduta de postergar ou extinguir débitos tributários devidos através da compensação de créditos inexistentes.³⁰

Corretamente, o legislador, por meio da Lei nº 13.137/15, revogou as multas referentes ao pedido de ressarcimento (§§ 15 e 16 do art. 74 da Lei nº 9.430/96), e restringiu a base da multa incidente sobre compensações não homologadas, incidente não mais sobre o montante restituível, mas sobre o débito compensado (§ 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96), nos seguintes termos:

Art. 74. (...)

§ 15. (Revogado pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 16. (Revogado pela Lei nº 13.137, de 2015)

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

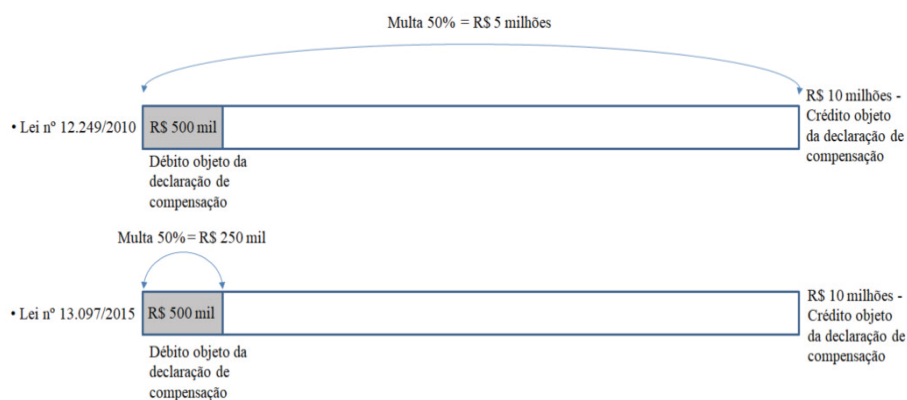
²⁸ BRASIL. CF/88. Art. 5º, XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

²⁹ O tema foi, inclusive, objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.905, que até a conclusão deste artigo, ainda não havia sido julgada pelo Supremo Tribunal Federal.

³⁰ No mesmo sentido, FAJERSZTAJN, p. 322.

Retomando, assim, o exemplo em que o contribuinte requer a restituição de um valor de dez milhões de reais de tributo pago a maior, dos quais quinhentos mil foram compensados com um débito tributário de igual valor, a multa, no caso de a compensação não ser homologada, não mais incidirá sobre os dez milhões, mas sim sobre o valor do débito objeto da declaração de compensação, ou seja, quinhentos mil reais.

Sem dúvidas, essa modificação trazida pelo legislador sobre a base de cálculo da multa isolada de 50%, antes imposta sobre o valor do crédito requerido pelo contribuinte (dez milhões), mas agora sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação (quinhentos mil), corrigiu uma grave distorção da penalidade pecuniária³¹, conforme a seguinte representação:



A despeito da sensível redução nos excessos relacionados ao pedido de compensação tributária que promoveu, a Lei nº 13.097/15 não restou incólume a novas arguições de inconstitucionalidade ainda que a sanção prevista incidisse apenas sobre o débito compensado com crédito inexistente segundo o Fisco Federal. Porém, dessa vez, o fundamento recaía no *princípio da proporcionalidade* (e da vedação ao confisco) associado ao objetivo da regra punitiva instituída, conforme será abordado a seguir.

3. DA MULTA ISOLADA E SUA (IN)CONFORMIDADE À CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O Sistema Tributário Nacional, grafado no capítulo I do Título VI - Da Tributação e do Orçamento da Constituição Federal, encerra um conjunto fundamental de princípios e regras que traduzem o gênio do Estado Democrático de Direito. Em verdade, decorre da interpretação sistemática da Carta

³¹ Além da aplicação de juros e da multa moratória, limitada a 20%, do art. 61 da Lei Federal nº 9.430/1996.

Política a plena vigência de outros princípios que figuram no ordenamento tributário, muito embora implícitos no texto constitucional³², como no caso a seguir, que cuida do exame de proporcionalidade.

3.1. Da Proporcionalidade e do Direito de Petição

Na perspectiva do Direito Tributário, o princípio³³ da proporcionalidade é o instrumento jurídico pelo qual se impõe ao Estado o dever de sempre encontrar a melhor maneira de se exigir o correto cumprimento das obrigações tributárias, sem acarretar, para tanto, ônus excessivo ao sujeito passivo.

Nesse sentido, a incumbência do Poder Público de tutelar os interesses fazendários há de ser cumprida com racionalidade, vedando-se a adoção de medidas capazes de inviabilizar ou dificultar atividades normais do sujeito passivo.

Por tal razão, o fundamento jurídico da proporcionalidade, implícito na Constituição Federal, decorre da existência dos vários princípios positivados que devem ser promovidos simultaneamente pelo Estado. Isso porque, em se constatando que uma medida do Poder Público promova um princípio que resulte na conservação de um interesse da Administração Pública, mas, em razão dele, restrinja sobremaneira outro princípio de interesse dos contribuintes, patente está a sua inconstitucionalidade, pois desproporcional, uma vez que, para materializar um dos vários princípios previstos no Direito, outro não foi promovido suficientemente³⁴.

Humberto Ávila³⁵ – para quem a proporcionalidade não seria princípio, mas postulado normativo – sustenta que o exame da proporcionalidade se aplica sempre que houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade. Assim sendo, não há que se cogitar em proporcionalidade se ausentes um meio, um fim concreto e uma relação de causalidade entre eles.

³² ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação internacional da renda*, p. 133.

³³ Conquanto não seja o objetivo desse estudo, faz-se pertinente diferenciar princípio de regra, ainda que de maneira superficial. Ambos são espécies do gênero norma, porém, consoante a teoria difundida por Robert Alexy, distinguem-se em estrutura. Os princípios são mais genéricos (normas abertas), funcionando como “mandado/ordem de otimização”, cujo cumprimento será sempre gradual de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas. As regras, por sua vez, são normas mais específicas, atuando como “mandados definitivos”, de maneira que identificada uma situação de fato prevista abstratamente pela regra, obrigatoriamente deve-se ocorrer a consequência jurídica prescrita (silogismo).

³⁴ ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. *Revista Direito Tributário*. Atual, São Paulo: Dialética, v. 25, p. 86-87, 2011.

³⁵ Para Humberto Ávila, princípios estabelecem fins a serem buscados, promovem a realização de um estado de coisas e prescrevem comportamentos. Já os postulados estabelecem o modo como a promoção de um determinado fim deve ser aplicado, classificando-os de metanormas (ou normas de segundo grau), por servirem de estrutura de aplicação das normas. (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 90).

Constatados tais elementos, torna-se possível proceder aos três exames fundamentais capazes de aferir se conduta estatal observa o princípio/postulado da proporcionalidade, quais sejam: *adequação* (o meio promove o fim?); *necessidade* (entre os meios disponíveis para promover o fim, não há outro meio menos restritivo do direito fundamental afetado?); e *proporcionalidade em sentido estrito* (as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?)³⁶. Caso o ato estatal não seja aprovado por um dos exames acima descritos, identificada está a desproporcionalidade e a inconstitucionalidade da medida.

No caso em questão, a União, reparando no mau uso da compensação tributária por parte dos contribuintes que buscavam vantagens indevidas para diferir ou não recolher tributos, resolveu criar uma multa isolada (*medida concreta para se atingir um fim*) que seria aplicada sempre que a compensação declarada pelo contribuinte não fosse homologada pelo Fisco, independentemente de dolo ou culpa. O emprego dessa penalidade tinha o objetivo de cessar o exercício indevido da compensação, uma vez que o contribuinte, sabendo da multa, não mais faria uso ardiloso do instituto (*fim almejado pela medida concreta*).

Em face da causalidade entre a medida e o fim almejado, preencheram-se os requisitos para o exame da proporcionalidade da multa imposta pela Administração. Nesse sentido, contribuintes questionaram a constitucionalidade dessa multa isolada, que restaria desproporcional em face de outras alternativas ao dispor da União para atingir o mesmo objetivo³⁷, sem obstaculizar o direito subjetivo do contribuinte à compensação.

Em síntese, a medida atendeu ao teste da *adequação* (o meio promove o fim), pois reduziu o número de compensações indevidas. Todavia, a disponibilidade de outros meios menos gravosos para obter o mesmo resultado levou à reprovação da medida no teste da *necessidade*, eivando-a de inconstitucionalidade.

Não bastasse, o exame do terceiro teste tampouco socorreria a sanção prevista, pois no que se refere à *proporcionalidade em sentido estrito* os benefícios decorrentes da aplicação da multa isolada não são proporcionais a suas desvantagens. Discutível, no mínimo, conceber que uma penalidade tendente a evitar o abuso de direito seja aplicada a quem pretenda exercer, regularmente, seu direito de reaver créditos que julga legítimos contra a Fazenda Pública, mas possa ser vítima de erro escusável em face da complexidade do *tax compliance* brasileiro.

³⁶ ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. *Revista Direito Tributário*. Atual, São Paulo: Dialética, v. 25, p. 84, 2011.

³⁷ A exposição de motivos da MP nº 472/2009, posteriormente convertida na Lei nº 12.249/2010, deixa claro a intenção do legislador em punir a realização de compensações fiscais indevidas, conforme se extrai do trecho em que é afirmado que a compensação “*tem servido para que alguns contribuintes se utilizem de créditos inexistentes como forma de obter certidão negativa ou para não pagar o crédito tributário, contando com a homologação da compensação pelo decurso de prazo*”.

À vista disso, por meio do Recurso Extraordinário nº 796.939/RS, com repercussão geral reconhecida, a controvérsia em questão chegou ao STF, que logrará decidir, em definitivo, sobre a (in)constitucionalidade da multa isolada decorrente do indeferimento da compensação sob o prisma da proporcionalidade.

O recurso em tela obteve parecer favorável do Ministério Público Federal (MPF), cujo teor enfatiza a *violação do direito à petição* em face da aplicabilidade da sanção pelo simples fato de a compensação declarada não ser homologada, ressalvada sua incidência aos casos de comprovada má-fé do contribuinte.

Noutro giro, o *parquet* também apontou *transgressão à proporcionalidade* como desdobramento da ofensa ao direito à petição, pois o desincentivo a pleitear a compensação tributária, ainda que a ela se faça jus, é desproporcional se confrontado com o fim almejado de evitar o abuso de direito. Assim, pois, firmou posicionamento o MPF no aludido parecer:

A penalidade em análise não se revela, portanto, (i) a mais adequada à promoção da celeridade do procedimento administrativo fiscal; (ii) necessária, já que há outras medidas viáveis e menos lesivas aos contribuintes para a obtenção da finalidade almejada; e (iii) proporcional em sentido estrito, uma vez que impõe um grave ônus aos contribuintes ao desestimular a proposição de pedidos de ressarcimento de crédito tributário e de declaração de compensação. (...) ³⁸. (grifamos)

Não obstante o MPF tenha rejeitado a multa isolada em face do exame de proporcionalidade³⁹, tornando-a também *confiscatória* (art. 150, IV, CF), fato é que o *parquet* se manifestou pela legitimidade da multa se comprovada a prática do abuso de direito pelo contribuinte. Ao que se sugere, tal legitimidade

³⁸ STF. RE nº 796.939/RS, Rel.Min. Edson Fachin. Parecer do Ministério Público Federal, Doc. 106, excerto nos seguintes termos: "(...) Tal como posta, a sanção tributária em estudo fere também o princípio da proporcionalidade, tendo em vista que *sucumbe às três premissas essenciais do preceito (adequação, necessidade e proporcionalidade strictu sensu)* quando confrontada ao fim de conferir maior eficiência à análise dos pedidos de compensação. O pressuposto da *adequação* resta caracterizado quando o meio utilizado é adequado para alcançar a finalidade pretendida. Aqui, poderia concluir-se que, não obstante acarrete redução no número de pedidos de compensação feitos pelos contribuintes, a penalidade não se mostra adequada, tendo em vista que não se pode adotar a visão simplista de que um menor número de pedidos tornaria mais eficiente o processo de compensação como um todo e também porque tal sanção não promove maior celeridade ao procedimento fiscal. A *necessidade*, por sua vez, evidencia-se quando inexistentes outros meios alternativos que possam promover o pretendido com menos restrição aos direitos fundamentais envolvidos. Por este prisma, a multa em foco não atende ao preceito, uma vez que outras providências poderiam tornar eficientes as operações de compensação sem afetar tão gravemente outras garantias dos contribuintes. Entende-se, de outro lado, atendida a *proporcionalidade em sentido estrito* quando se realiza o fim almejado com a ponderação mais equilibrada dos valores envolvidos. Neste item também esbarra a norma em questão, considerando-se que, com a intenção de atribuir maior eficiência aos pedidos de compensação, afrontou-se o núcleo essencial de diversos direitos fundamentais dos contribuintes".

³⁹ Reprovação no teste de adequação, pois o MPF não vê relação entre redução do número de compensações tributárias e eventual ganho de eficiência.

decorre de situação bem distinta da automática aplicação da penalidade pelo simples fato de a compensação declarada não obter homologação pelo fisco.

O próximo tópico se incumbirá dessa questão à luz da regra da igualdade, estremando-a do princípio homônimo, que faculta alto grau de abstração e subjetividade do julgador.

3.2. Da regra da igualdade e da aferição da conduta no Estado Fiscal do Século XXI

Importa estabelecer uma premissa para as análises subseqüentes: vive-se o Estado Fiscal, caracterizado pela necessária arrecadação que garanta boa governança e pela intolerância ao desperdício, o que, decerto, contribui para a redução do bem-estar geral⁴⁰. O Estado dos nossos dias para atingir suas finalidades constitucionais depende, portanto, do tributo, que não é um fim em si mesmo, mas o meio de consecução de finalidades de alta valoração constitucional a benefício coletivo.

Dessa premissa, evoca-se a lição de Casalta Nabais, que qualifica, acertadamente, o pagamento de impostos como um dever fundamental. Há, no Estado Democrático de Direito vigente, “um dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado”. Por conseguinte, o luso professor consagra o *princípio da igualdade fiscal*, cujo sentido é exigir que tudo o que for essencialmente igual seja tributado igualmente, e o que for desigual suporte a tributação desigualmente, na medida dessa desigualdade⁴¹.

Se, por um lado, ao Estado Fiscal não é dado ultrapassar os limites legais para garantir maiores receitas, vedando-se conduta arbitrária ou excessiva, por outro, merece reprovação e sanção eficaz a conduta individualista, oportunista, ilegal e inconstitucional do particular que busca se furtar ao dever fundamental de pagar tributos. Essa é uma decorrência fundamental da premissa acima exposta.

A igualdade guarda o senso de que situações equivalentes não podem ser tratadas de maneira diferenciada pelo Direito, salvo razão que justifique a discriminação. Positivada para homenagear a ideia de justiça, tão cara ao Estado Democrático de Direito, encontra guarida na Lei Maior, no *caput* do artigo que comporta todo o capítulo sobre direitos e deveres individuais e coletivos, *verbis*:

Art. 5º *Todos são iguais perante a lei*, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...). (grifamos)

⁴⁰ O Estado assumiu contornos polissêmicos: Democrático Social de Direito, Subsidiário, da Sociedade de Risco, do Século XXI, Pós-Moderno etc. ALMEIDA, Carlos. *Tributação internacional da renda*, p. 32.

⁴¹ CASALTA NABAIS. *O dever fundamental de pagar impostos*, p. 186 e p. 442.

A aplicação da lei de forma *igualitária* a todos, em termos práticos, pode levar a diversos sentidos e dificuldades em se medir quão iguais somos, quando comparados uns aos outros. Nesse giro, Tipke e Lang⁴², para quem a igualdade é sempre relativa, sustentam a necessidade de um *critério* exato, um *tertium comparationis*, conforme à Constituição Federal, para ser aplicado eficazmente por todos, inclusive legislador, administração tributária e julgadores de matéria fiscal.

Ocorre, contudo, que de um mesmo enunciado, de um mesmo conjunto signífico, é possível seja extraída mais de uma norma.⁴³ Lícita é, portanto, a extração de dimensões normativas distintas para o termo (signo) “igualdade”, que pode assumir característica de *postulado*⁴⁴, de *princípio*⁴⁵, ou, ainda, de *regra*⁴⁶.

As *regras* deverão ser lidas como instrumentos definitivos de garantia de direitos ou de imposição de deveres, o que significa que devam ser realizadas integralmente no caso concreto. Como *regra*, portanto, a igualdade nem regulará o próprio sistema normativo (postulado), nem se revestirá de ideal a ser concretizado de forma ótima (princípio), mas *controlará o uso de medidas de comparação, vedando o emprego de critérios desconformes para sua configuração*.

Já em sua topografia tributária, a Carta Política assim se expressa sobre a igualdade:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é *vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)*

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

A relatividade da igualdade está expressa na equivalência do texto, que exigirá um *critério válido* para discriminar situações de contribuintes. *Prima facie*, a Carta Maior já afasta alguns como a ocupação profissional ou a função exercida, que jamais servirão como critério diferenciador à luz da igualdade.

⁴² TIPKE, Klaus; LANG, J. *Direito tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008, p. 195.

⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 267.

⁴⁴ Ao atuar como *postulado* normativo, a igualdade deve ser entendida enquanto metanorma em atividade de orientação do intérprete para aplicação de normas diversas, não dela própria. É a consagração da máxima de que normas devem ser aplicadas igualmente, sem parcialidade, a todos que estejam submetidos ao seu alcance. V. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 133.

⁴⁵ Ao assumir a natureza de *princípio*, a igualdade enseja a ordem para que se otimize um estado ideal de igualdade, enquanto autêntico mandado de otimização, cuja realização pode se dar em diversos graus no caso concreto. V. SILVA, Virgílio. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*, p. 44.

⁴⁶ ÁVILA. *Teoria da Igualdade tributária*, p. 134.

Nessa esteira, serão tomados, a seguir, dois critérios para a análise da regra da igualdade, a fim de verificar se vinga ou não a constitucionalidade da multa isolada na compensação tributária. O primeiro, intrarrelacional, em que o sujeito ativo se depara com credores no polo passivo discriminados pela atuação de boa-fé e pela atuação oportunista, e o segundo, que toma a dação em pagamento em bens imóveis como referência de comparação à compensação, por se equivalerem no rol de modalidades extintivas do crédito tributário.

3.2.1. Critério intrarrelacional: baseado na sujeição passiva

É vero que a imposição de penalidade pressupõe a prática de infração à legislação tributária. Trata-se, portanto, de potencial fator da composição do crédito tributário em sua inteireza – *tributo, juros e penalidade pecuniária* –, configurando-se em obrigação tributária principal de pagar penalidade pecuniária, em decorrência de situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência – i.e., uma infração⁴⁷.

In casu, o legislador federal prescreveu penalidades distintas conforme o grau de lesão ao conteúdo normativo protegido – basicamente, 50% para o mero indeferimento e 150% para o indeferimento em casos de falsidade⁴⁸ –, uma vez que a regra da igualdade comporta tal diferenciação em vista de critérios constitucionalmente aceitos.

Argumenta-se pela inconstitucionalidade da sanção de 50%, prevista no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, por restritiva ao *direito de petição*⁴⁹. Conquanto respeitável, a proteção constitucional imuniza o requerente do *pagamento de taxas em defesa de seus direitos*, o que enseja, no caso sob análise, os seguintes argumentos contrários.

Primeiro, não há falar em cobrança de *taxas*, mas de *penalidade* à infração aplicada, forçosamente, *a posteriori*. Com efeito, não se trata de avaliar prévia cobrança de taxa⁵⁰, espécie tributária que não se confunde com sanção de ilícito, pelo fisco federal para o serviço de realizar o encontro de contas e extinguir créditos tributários de contribuintes declarantes, mas, sim, de

⁴⁷ CTN, Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

⁴⁸ V. Nota de Rodapé 25.

⁴⁹ BRASIL. CF/88. Art. 5º (...) XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos *em defesa de direitos* ou contra ilegalidade ou abuso de poder. (grifamos)

⁵⁰ BRASIL. CF/88. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) 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.

análise algo subjetiva para se apurar *condutas culposas ou dolosas* que se qualifiquem por ilicitude.

Segundo, por não se tratar, essencialmente, de um *pedido em defesa de direitos*, pois a compensação, na letra do CTN, só é viável para créditos *líquidos e certos*, constituindo-se ambos os predicados como limites ao direito do sujeito passivo. Até aqui, portanto, o direito de petição deve ser amplamente protegido e jamais sancionado. Contudo, o que se analisa é o indeferimento de créditos declarados para além desses limites, a que o contribuinte não faz jus por não ostentar a condição de credor. Qualquer centavo para além de seus créditos *líquidos e certos não se insere no rol de direitos particulares*, portanto não havendo falar em direito de petição. Analogamente, não cabe ao fisco cobrar nenhum centavo para além do crédito tributário decorrente da materialidade que ensejou a incidência, sob pena de confisco.

Terceiro, por *não se tratar de uma cobrança que limite o direito de pedir* em absoluto. Nesse caso, é livre o exercício do petitório sem ônus de qualquer natureza. O que está posto pelo legislador é medida sancionatória posterior, escalonada após a apreciação (quando possível) dos dados declarados pelo requerente. Ademais, a atuação do contribuinte *em defesa de seus direitos* de compensar créditos tributários líquidos e certos permanece irrestrita, como determina a CF.

Não por outra razão, não se deve avalizar a posição do MPF ao evocar, em seu parecer mencionado alhures⁵¹, entendimento do STF que considerou inconstitucional a exigência de *depósito prévio* para a interposição de recurso administrativo, editando inclusive súmula vinculante a esse respeito⁵². Por certo que qualquer cobrança prévia constitui restrição à defesa de direitos em petição ao Estado, mas esse caso é diverso.

A questão em jogo é das mais complexas e reside na subjetividade das infrações em matéria tributária, que, aliás, já vem sendo reconhecida pela doutrina há algum tempo⁵³, assim como pelos tribunais⁵⁴, afastando corretamente a literalidade do art. 136 do CTN⁵⁵. Schoueri corrobora essa ideia ao sustentar que “Não tem cabimento, por outro lado, imposição de penalidade *sem que*

⁵¹ V. tópico 3.1.

⁵² STF. Súmula Vinculante 21 – É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

⁵³ “A ocorrência de uma infração tributária pressupõe no mínimo a culpabilidade do agente, o que hoje é incontroverso na moderna literatura tributária.” Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 195.

⁵⁴ BRASIL. STJ, Súmula 509. É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

⁵⁵ BRASIL. CTN. Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária *independe da intenção* do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (grifamos)

sequer se evidencie culpa do agente (...). Inexistindo culpa ou dolo, não surge a pretensão punitiva do Estado, pelo mero fato de que não há o que punir”⁵⁶.

Por esta via, que também é sustentada por Ruy Barbosa Nogueira⁵⁷, se o sujeito passivo declara créditos para compensação que não são homologados pelo fisco em vista de algum equívoco no cálculo ou na identificação de créditos que julga possuir, mas que não possui, configura-se a *conduta culposa por imprudência, negligência ou imperícia, sancionada em 50% do valor do débito* objeto de declaração de compensação não homologada.

Situação distinta, e mais grave, é aquela em que, valendo-se do ardil, da má-fé, o declarante compensa créditos que *sabe não possuir*, sob o intuito de extinguir créditos tributários devidos, furtando-se, portanto, ao seu dever fundamental perante todos os demais jurisdicionados com que divide a residência fiscal. Essa conduta oportunista, eivada de falsidade, merece penalidade maior, 150% do valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada.

Em ambos os casos, porém, poder-se-ia sustentar que, sem ou com o intuito prioritário de extinguir débitos ou elidir o pagamento por algum tempo, tanto o declarante de boa como o de má-fé obterão condições competitivas melhores, se pessoas jurídicas, ou incrementarão o próprio bem-estar à custa de outrem, se físicas.

Obviamente, essas situações não são equivalentes entre si e o tratamento discriminatório, com sanção mais gravosa no segundo caso, seria de conformidade constitucional. Entretanto, disso não resulta, automaticamente, que o tratamento conferido ao declarante de boa-fé seja o de não aplicar nenhuma sanção, mas apenas que seu tratamento deve ser mais favorecido pelo legislador em comparação ao primeiro.

Na linha dos casos em que não há falsidade, mas que, ainda assim, o indeferimento da declaração gera multa de 50%, surge a dúvida: haveria ilícito?

No RE 796.939, o Min. Relator, Edson Fachin, entendeu que não e fixou a seguinte tese para o tema 736: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária.”

Pois bem, sob a regra da igualdade, deve-se estabelecer um critério comparativo válido entre sujeitos passivos distintos para se analisar a ilicitude. Nesse caso, portanto, supondo os sujeitos passivos S1, S2 e S3, todos credores e declarantes de compensação tributária, que divergem em face da conduta

⁵⁶ SCHOUERI, L.E. *Direito tributário*, p. 860.

⁵⁷ No dizer de Ruy Barbosa Nogueira: “Infrações culposas: Quando o infrator, embora sem intenção, agiu ou se omitiu por negligência, imprudência ou imperícia, sendo, portanto, culpado. (...) Infrações dolosas: Quando o infrator age deliberadamente contra a lei, com intenção de conseguir o evento ilícito.” V. *Curso de direito tributário*, p. 196-197.

adotada. S1 é diligente e cauteloso e apura seus créditos corretamente; S2 não tem intenção de lesar o erário, mas declara créditos que não possui; e S3 age de má-fé, buscando, dolosamente, compensação de créditos falsos.

A conduta dos credores, *in casu*, determina tratamento diverso quanto à apuração de infração e respectiva sanção. S1, S2 e S3 não representam situações equivalentes.

Para avaliar se seria ou não constitucional a imposição de sanção ao declarante de boa-fé, é forçoso comparar o declarante que se equivoca culposamente com outro que toma a cautela necessária e apura seus créditos certos e líquidos para declará-los e compensá-los corretamente. Fato que o primeiro, ainda que sem intenção, põe em risco recursos pertencentes à coletividade e exige recursos pessoais e materiais da Administração para frustrar suas expectativas de compensação de créditos inexistentes. Não há equivalência nas situações e, por decorrência da regra de igualdade, a Constituição avaliza o tratamento discriminatório com o fim precípua de evitar privilégios odiosos.

Em razão, pois, das respectivas condutas, S3 sofreria tratamento mais gravoso pela conduta dolosa; S2 teria tratamento intermediário entre S3 e S1 em vista de conduta culposa; e S1 não teria cometido nenhuma infração.

O legislador ordinário poderia ter optado por formas variadas de tratamento intermediário a conferir a S2, mas optou pela multa de 50%.

Fato é, no entanto, que outras questões surgem para definir, ao final, sobre a respectiva constitucionalidade da multa aplicada a S2. Verticalmente, o tratamento diferenciando entre os credores também deve observar a *razoabilidade*, que opera como dever de vinculação entre duas grandezas, ou seja, exige uma relação de equivalência entre critério e medida.

3.2.2. Critério baseado na modalidade de extinção do crédito tributário: a dação em pagamento em bens imóveis

Entre as modalidades de extinção do crédito tributário, segundo o art. 156 do CTN, a *compensação* é prevista no inciso II, enquanto a *dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei*, encontra sede no inciso XI.

A Lei nº 13.259/2016, em seu art. 4º, regula a forma pela qual o crédito tributário inscrito em dívida ativa da União poderá ser extinto mediante o instituto da dação em pagamento em bens imóveis, a critério do credor, baixando, a seguir, as condições para tanto.

A seu turno, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) regulamentou o tema por intermédio da Portaria 32/2018, que prevê procedimento administrativo para a apreciação e trâmite do requerimento protocolado pelo credor junto àquele órgão.

O fundamento, portanto, da tese de apreciação da multa isolada aplicada aos casos de compensação baseada na *igualdade* decorre do fato de que em outra modalidade de extinção do crédito tributário, como é o caso do instituto da dação em pagamento, a legislação não impõe a mesma penalidade aqui discutida.

Vale dizer, em uma situação em que a proposta de dação em pagamento em bem imóvel seja rejeitada pela Coordenação Geral de Estratégias de Recuperação de Crédito (CGR/PGFN), o contribuinte *não é* apenado por multa isolada de 50% sobre o valor que se pretendeu extinguir através do bem imóvel.

Em outro giro, ao indeferimento da *proposta de extinção do crédito tributário* pelo art. 156, XI, do CTN não corresponde qualquer sanção, o que força a conclusão de não ter havido qualquer infração a ser apenada. De modo diverso, a multa isolada pela rejeição do fisco quanto à declaração de compensação parece sancionar o mero *pedido de extinção do crédito tributário* pela via do art. 156, II, do CTN.

Importa, para a aplicação da regra da igualdade, saber se as situações se equivalem.

A despeito das semelhanças, a situação do proponente da dação em pagamento em bens imóveis não comporta os mesmos critérios comparativos para a aplicação da igualdade com relação à situação do declarante unilateral de créditos contra a fazenda pública.

Com efeito, na compensação, o *requerente alega deter crédito líquido e certo* contra a Fazenda Pública *e já o declara* para extinguir seus débitos tributários unilateralmente, aguardando a homologação do fisco.

Na dação em pagamento, o imóvel é avaliado por terceiro, nomeadamente instituição financeira oficial, se imóvel urbano, ou INCRA, se rural. Após a avaliação e preenchidos diversos outros critérios prévios, o rito administrativo segue até a decisão da CGR/PGFN quanto à *admissibilidade da proposta*. Portanto, *há um juízo prévio* sobre um bem imóvel apresentado pelo sujeito passivo meramente na expectativa de que seja aceito para que, mais adiante, se concretize a pretendida extinção do crédito tributário.

Portanto, defender a inconstitucionalidade da multa isolada da compensação com base na igualdade em comparação com o rito da dação em pagamento em bens inoveis pode ser, no mínimo, polêmico. A mera comparação por se tratarem, ambos os institutos, de modalidades de extinção do crédito tributário não se sustenta.

Não se deve confundir as situações. Na dação, o sujeito passivo oferta um bem imóvel à avaliação da própria União, para que, em caso de aceitação, se proceda, em etapa posterior, à extinção do crédito tributário. Ora, a rejeição do imóvel por razões como falta de liquidez ou afins em nada se relaciona com conduta culposa ou dolosa do sujeito passivo.

Já na compensação, a situação do declarante é bem diversa. Sabedor de que o instituto apenas avaliza créditos líquidos e certos contra o erário, o sujeito passivo unilateralmente alega possuí-los, buscando a direta extinção do crédito tributário cujo indeferimento se origina de conduta dolosa (falsidade) ou culposa (negligência, imperícia, imprudência).

Por não serem situações equivalentes – compensação e dação –, o tratamento discriminatório quanto à aplicação da multa isolada está conforme ao Texto Maior.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pretendeu-se, neste artigo, enfrentar a questão central de saber se pode malograr por inconstitucionalidade, à luz da regra da igualdade, a multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada pelo fisco federal, prevista no § 17, art. 74, Lei nº 9.430/96.

Ao longo das análises, viu-se que o direito de petição foi evocado para definir por inconstitucional a referida sanção, já que seria desproporcional por desincentivar o contribuinte a compensar créditos contra o Estado. Realmente, uma penalidade para equívocos de boa-fé seria medida por demais restritiva àqueles que guardam créditos contra o erário, mas que podem ter seus registros em grau de complexidade cuja certeza seja insuscetível de aferição. Essa desproporcionalidade seria suficiente para eivar de inconstitucionalidade a multa acima mencionada.

A *contrario sensu*, porém, poder-se-ia sustentar que traria grande incentivo à compensação indevida a falta de previsão sancionatória, especialmente por se tratar de declaração unilateral que aguardará a homologação, senão expressa e tempestiva, tácita pelo decurso do prazo. Essa corrente de ideias observa mais o cofre público do que o órgão fiscalizador, entendendo que os recursos ali depositados representam o esforço de outros contribuintes a benefício das políticas públicas, em obediência ao princípio da solidariedade fiscal. Assim, seria possível também entender que o direito de petição aos órgãos públicos garante o exercício de direitos e, por conseguinte, créditos inexistentes não estariam cobertos.

Todavia, a hipótese do presente artigo está em analisar a regra de igualdade e, nesse caso, trazer critérios constitucionais de comparação para verificar a regra de discriminação no tratamento entre contribuintes que estejam em situação equivalente. Assim, numa análise entre sujeitos passivos diversos, em que um primeiro credor declare créditos líquidos e certos, um segundo declare culposamente créditos a que não faz jus e um terceiro que se valha de falsidade para dolosamente declarar créditos inexistentes, a igualdade justifica o tratamento diferenciado entre os três, mas a gradação da sanção do segundo deve considerar outros critérios constitucionalmente previstos, especialmente a razoabilidade e a praticabilidade (também a proporcionalidade, que já foi

analisada alhures), além de balizas da ordem constitucional econômica, como eficiência, economicidade e incentivo.

Nesse giro, uma norma capaz de impedir o exercício de um direito que se julga possuir é distorciva e, por conseguinte, ineficiente do ponto de vista econômico. O temor de sofrer sanção expressiva mesmo quando se julga ter um direito, como no erro de boa-fé, acirra a antítese entre fisco e contribuinte, o que não é desejável, razão pela qual estimulamos que medidas de cooperação sejam, efetivamente, levadas adiante para questões afetas à conformidade tributária.

Num cenário de *cooperative compliance*, através da aproximação entre empresas e fisco, este último teria conhecimento mais estreito da governança praticada pelas primeiras e isso poderia levar a medidas variadas na definição de um tratamento intermediário entre o dolo e a licitude. Ao invés de multar em 50%, o fisco poderia, por exemplo, considerar os contribuintes manifestamente cooperantes sob um prazo para retificarem suas declarações equivocadas (autorregularização) ou mesmo exigir homologação expressa para declarações subsequentes de contribuintes que houvessem cometido erro sem falsidade em compensação anterior, trancando-as sob efeito suspensivo até a apreciação da autoridade fazendária.

Em conclusão, a validação do tratamento diferenciado entre diferentes credores pela regra da igualdade não impõe, definitivamente, uma sanção e nem gradua a respectiva alíquota. Outras alternativas podem ser trazidas pelo legislador para harmonizar todos os cortes constitucionais protetivos do ponto de vista tributário e econômico.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação Internacional da Renda: A Competitividade Brasileira à Luz das Ordens Tributária e Econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. *Revista Direito Tributário*. Atual, São Paulo: Dialética, v. 25, p. 83-103, 2011.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Ainda não sabemos como se define uma multa confiscatória. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-05/observatorio-constitucional-ainda-nao-sabemos-define-multa-confiscatoria>. Acesso em: 29 set. 2020.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.