

**Inconstitucionalidade da Multa Isolada Prevista no
Parágrafo 17 do Artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 mesmo
após as Alterações Introduzidas pelas Leis nºs
12.844/2013 e 13.097/2015: Indevida Restrição ao
Exercício do Direito do Contribuinte de pleitear
Compensação de Créditos Tributários**

*Unconstitutionality of the Isolated Fine Set Forth in
Paragraph 17 of Article 74 of the Law nº 9.430/1996
even after the Modifications Introduced by Law nº
12.844/2013 and nº 13.097/2015: Improper Restriction
of the Taxpayer's Right to Claim the Tax Credits'
Offset Request*

Rafael França Savassi Longo

*Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).
Bacharel em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC/MG),
2013. Técnico em Administração de Empresas pela Escola Técnica de Formação Gerencial - ETFG
- Sebrae/MG. Mestrando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de
São Paulo (USP). Advogado em São Paulo. E-mail: rafael.savassi@dsa.com.br.*

Tiago Câmara Miranda

*Bacharel em Direito, pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais
(UFMG). Advogado em São Paulo. E-mail: tiago.miranda@dsa.com.br.*

Resumo

O parágrafo 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, em sua redação atual, prevê a aplicação de multa isolada sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Tal previsão, contudo, não leva em consideração que pleitear compensação é direito regular do contribuinte, indo de encontro, assim, ao direito de petição e ao princípio da proporcionalidade, consubstanciando-se, ademais, em verdadeira sanção política. Dessa maneira, em que pesem os argumentos contrários esposados pela Fiscalização, acreditam os Autores que as modificações introduzidas pelas Leis nºs 12.844/2013 e 13.097/2015 não lograram êxito em afastar a inconstitucionalidade que maculava a redação original do aludido dispositivo, esperando-se que esta seja declarada pelo STF no julgamento do RE nº 796.939.

Palavras-chave: multa isolada, pedido de compensação, inconstitucionalidade.

Abstract

The Paragraph 17 of Article 74 of the Law n. 9.430/1996, in its current wording, set forth the application of the isolated fine applied to the amount of debt subject of the not approved offset request, except in the hypothesis of falsity of the declaration presented by the taxpayer. This provision, however, do not take into consideration that claiming is the taxpayer's regular right. Therefore, it contravenes the right to petition as well as the proportionality principle, ending up being a truly political penalty. Thus, in spite of the contrary arguments espoused by the Tax Administration, the Authors believe that the modifications introduced by Laws n. 12.844/2013 and n. 13.097/2015 were not successful in warding the unconstitutionality that jeopardized prior wording of the referred legislative disposal, is expected to this is declared by Supreme Court in the judgment of RE n. 796.939.

Keywords: isolated fine, Offset Request, Unconstitutionality.

1. Breve Histórico

A Lei nº 12.249 de 14 de junho de 2010, por meio do artigo 62¹, introduziu alterações no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, através da inclusão dos parágrafos 15, 16 e 17, os quais instituíram multa isolada de (i) 50% sobre o crédito decorrente de compensação não homologada; (ii) 50% sobre o crédito relativo a pedido de ressarcimento indeferido/indevido; (iii) 100% sobre o crédito referente a pedido de ressarcimento indeferido/indevido, se constatada falsidade no pedido.

Diante do enorme índice de insurgência por parte dos contribuintes contra as referidas normas, sob as alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade nelas consubstanciadas, a legislação foi alterada.

Primeiramente, a Lei nº 12.884/2013 incluiu o parágrafo 18 ao artigo 74 da Lei nº 9.430/1996², suspendendo a exigência da multa nos casos em que o contribuinte apresentava manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação pleiteada, ao que parece com o intuito de afastar as alegações de afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa verificadas.

Posteriormente, os parágrafos 15 e 16 foram revogados, enquanto a redação do parágrafo 17 foi modificada pela Lei nº 13.097/2015³ para que a multa passas-

¹ “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.’ (NR).”

² “§ 18. No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência, enquadrando-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.”

³ “§ 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 apresen-

se a incidir sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada e não mais sobre o valor do crédito utilizado. Ademais, não resta devida multa para pedidos de ressarcimento. Neste ponto, parecem ter surtido efeito os argumentos do contribuinte no sentido de que a exigência ia de encontro aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Ocorre que, a despeito das modificações realizadas, o contribuinte, no exercício regular do direito de transmitir à Receita Federal do Brasil declarações de compensação, continua sujeito à multa isolada em qualquer situação onde haja, na interpretação do Fisco, insuficiência do montante creditício postulado.

Observa-se que os objetivos das multas, desde a sua criação, são louváveis:

- 1) Coibir o envio de DCOMP com objetivo único de postergar o pagamento de tributos, utilizando-se de créditos inexistentes ou não passíveis de utilização. Isso porque, antes da criação das normas em debate, os contribuintes que agiam dessa maneira estavam sujeitos apenas à multa de até 20% mais juros, ou seja, multa mais branda do que aqueles que deixam de pagar o tributo, a qual parte de 75% nos autos de infração.
- 2) Atender ao princípio constitucional da eficiência, uma vez que a redução dos pedidos que envolveriam direito creditório inexistente - decorrência lógica da ameaça de sanção diferenciada - tem como consequência a análise mais célere e eficaz dos pedidos realizados de maneira correta.
- 3) Gerar economia aos cofres públicos, decorrente da menor necessidade de fiscalização e análise dos pedidos de compensação e, ainda, do aumento da arrecadação, seja esta proveniente das multas aplicadas, seja advinda do pagamento de tributos de maneira imediata e em espécie.

Não obstante as boas intenções da Fiscalização, há de ser examinado se a adoção das penalidades, mesmo após as alterações legislativas introduzidas, não acabou equiparando a um ilícito o direito do contribuinte de boa-fé a apresentar declarações de compensação.

Ademais, é necessário verificar se a imposição das multas respeita os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, sob pena de se consubstanciar em verdadeira sanção política, conflitando, ainda, com outros princípios constitucionais, tais como o direito de petição e proporcionalidade.

Vejamos.

2. Necessária Existência de Ilícito para Fins de Aplicação de Multa. Exercício Regular do Direito do Contribuinte de pleitear Compensação

Ato ilícito⁴ é a ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, que violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral. Ademais, também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. Em oposição, ato lícito é aquele que está de acordo com a ordem jurídica. Em suma, aquele que age em conformidade com a lei, pratica ato

tada pelo sujeito passivo." (Redação dada pela Medida Provisória nº 656/2014, replicada na Lei nº 13.097/2015)

⁴ Artigos 186 e 187 do Código Civil de 2002.

lícito, não constituindo atos ilícitos os praticados no exercício regular de um direito reconhecido⁵.

Para fins tributários, ato ilícito pode ser conceituado como qualquer ato de insubordinação à prescrição legal de um dever tributário, abrangendo o descumprimento das diversas obrigações tributárias, principais e acessórias⁶.

Tendo por base essas premissas, percebe-se que a declaração de compensação, a princípio, reveste-se de licitude, porquanto prevista expressamente na legislação de regência específica⁷ e em instrução normativa da Receita Federal⁸, sendo extensão ainda da previsão de restituição inserida no Código Tributário Nacional⁹. Esse direito, conforme dispõem as normas em epígrafe, deve ser exercido, obrigatoriamente, por meio da transmissão eletrônica de declarações de compensação, através da sistemática PER/DCOMP.

O PER/DCOMP, portanto, tem natureza jurídica de requerimento, no qual o contribuinte exterioriza sua vontade e exerce seu direito à compensação tributária, informando a compensação realizada, sob condição de ulterior homologação. Nesse sentido, o ato de transmissão do PER/DCOMP, se não verificada e comprovada fraude, constitui ato lícito e praticado no exercício regular de um direito. Nesse cenário, necessário analisar o conceito de multa e as hipóteses em que são aplicáveis.

Multa tributária é toda prestação pecuniária compulsória, instituída em lei, em prol do Estado ou de pessoa sua, que seja sanção de ato ilícito em matéria fiscal, assim entendido o descumprimento da obrigação tributária principal ou

⁵ Artigo 188 do Código Civil de 2002.

⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 133.

⁷ *Lei n. 9.430/96*

“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.”

⁸ *IN 1.300/2012*

“Art. 41. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 56 a 60, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 1º A compensação de que trata o *caput* será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII a esta Instrução Normativa, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.”

⁹ *CTN*

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos.”

“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.”

acessória¹⁰. Traduz-se, portanto, em espécie de pena administrativa¹¹, sendo instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe¹². Assim, somente em caso de prática de ato ilícito seria potencialmente aplicável qualquer tipo de sanção ou multa¹³.

Cotejando-se as premissas supra-assentadas com a multa em análise, verifica-se que ambas entram em conflito, uma vez que esta decorre da simples negativa de homologação de declaração de compensação transmitida pelo contribuinte. Ou seja, não está colocado como pressuposto dessa penalidade nenhum tipo de ilícito. Evidência disso é que, não raras as vezes, a decisão administrativa que negou o direito creditório pleiteado é revertida na esfera judicial.

Em última análise, um pedido equivocado torna-se equivalente a uma infração administrativa, independentemente de haver má-fé ou intenção do contribuinte, tornando a exigência inconstitucional, pois “num Estado Democrático de Direito não há espaço para a arbitrária punição ao exercício regular de direitos dos cidadãos”¹⁴.

Assim, equipar uma declaração de compensação não homologada a um ato ilegal, exigindo-se multa simplesmente pelo fato de o Fisco entender ser indevido o crédito, parece desarrazoado e desproporcional, especialmente no cenário de extrema complexidade tributária em que nos encontramos. Nesse sentido, repri-se as palavras de Becker.

“Se fossem integralmente aplicadas as leis tributárias, todos os contribuintes seriam passíveis de sanções, inclusive de cárcere e isto, não tanto em virtude da fraude, mas principalmente pela desorientação que o caos da legislação tributária provoca no contribuinte. Tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do Fisco.”¹⁵

A fim de quantificar a enredamento da questão, apresenta-se resultado de um estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, publicado em outubro de 2014. No referido documento, verifica-se que as normas tributárias em vigor equivalem a livro de 112 milhões de páginas. Em média, cada norma tributária editada tem 11,23 artigos, cada artigo tem 2,33 parágrafos, 7,45 incisos e 0,98 alíneas. Assim, foram editados neste período 3.471.723 artigos, 8.089.114 parágrafos, 25.864.334 incisos e 3.402.288 alíneas. Estão em vigor 262.705 artigos, 612.103 parágrafos, 1.957.154 incisos e 257.451 alíneas. Por fim, desde 1988 até a publicação do referido estudo, criou-se 309.147 normas, em média 31 normas tributárias/dia ou 1,29 norma tributária por hora¹⁶.

¹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 76-77.

¹¹ STF. Súmula 565: “A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.”

¹² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 609.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 47.

¹⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. *Jornal Carta Forense*. Disponível em <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/multa-por-indeferimento-administrativo/5984>. Acesso em 18.3.2015.

¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. *Op. cit.*, pp. 8/9.

¹⁶ Disponível em <https://www.ibpt.org.br/noticia/1266/Normas-tributarias-em-vigor-equivalem-a-livro-de-112-milhoes-de-paginas>. Acesso em 1º.7.2014.

3. Direito de Petição (Artigo 5º, Inciso XXXIV, Alínea “a” da CR). Questão Análoga ao Depósito Prévio de 30% Julgado Inconstitucional pelo STF

A aplicação da multa em comento, na forma como aplicada pelo Fisco, ou seja, antes de qualquer investigação prévia de ilegalidade ou fraude, conflita com o direito de petição, consagrado na Constituição da República¹⁷. Explica-se:

O termo *petição* vem do latim *petire*: lançar-se sobre, dirigir-se a, buscar, solicitar - ou simplesmente - pedir¹⁸. Já o direito de petição, surgiu como uma forma de o governado manifestar ao governante a insatisfação provocada pela ofensa de direito.

O direito de petição qualifica-se, assim, como prerrogativa de extração constitucional assegurada à generalidade das pessoas, traduzindo o direito público subjetivo de índole essencialmente democrática¹⁹. Consiste no poder de dirigir a uma autoridade um pedido de providências, ou mesmo de intervenção, em defesa de seus direitos ou de interesses, próprios ou coletivos²⁰. A Constituição assegura o direito de petição dos indivíduos em face dos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder, compreendendo, inclusive, qualquer reclamação dirigida à autoridade competente para que reveja ou eventualmente corrija uma determinada medida²¹.

Nesse sentido, assegura a qualquer pessoa o direito de requerer ao Poder Público a análise de matéria de seu interesse, através de representação, impugnação a ato administrativo, pedido de evidências e esclarecimentos e qualquer espécie de requerimento, inclusive petição judicial²². O direito de petição, portanto, aplica-se a todas as relações do indivíduo com o poder²³, esse qualificado como quaisquer órgãos de soberania ou autoridade²⁴.

Ante a conceituação *supra*, no que tange à matéria objeto do presente estudo, a determinação da multa, ainda que não obste totalmente a realização do pedido de compensação - corolário do direito de petição -, cria obstáculos a ela, tendo em vista que a possibilidade de ser aplicada a pena pecuniária produz justo receio ao contribuinte, a ponto de desestimulá-lo a efetivar o pedido da compensação que teria direito²⁵.

¹⁷ “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.”

¹⁸ HOUAISS, Antônio; e VILLAR, Mauro Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa* elaborado no Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2.202.

¹⁹ STF. MI nº 772 AgR, Relator Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJ de 20.3.2009.

²⁰ FERREIRA FILHO. *Direitos humanos fundamentais*. 9ª ed, São Paulo: Saraiva, 2007, p. 146.

²¹ MENDES, F. Gilmar. *Curso de Direito Constitucional*. Saraiva: São Paulo, 2013, p. 524.

²² ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. *Princípios de Direito na jurisprudência tributária*. São Paulo: Altas, 2000, p. 164.

²³ ROSSI, Pelegrino. *Cours de Droit Constitutionnel*. 3ª ed. Paris, 1887, pp. 158 e segs., *apud* COUTURE, Eduardo J. *Fundamentos do Direito Processual Civil*. Traduzido por Dr. Rubens Gomes de Sousa. São Paulo: Saraiva, 1946, p. 52

²⁴ CANOTILHO, J. J. G. *Direito Constitucional*. 6ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1995, p. 663.

²⁵ Entendimento exposto em diversos acórdãos do TRF da 4ª Região, conforme será melhor demonstrado em tópico posterior.

Isso porque, “a hipótese de incidência dessa regra sancionante é um pedido, que longe de ser um ilícito é, na verdade, o exercício de um direito fundamental. (...) Assim, se o contribuinte tem um crédito junto à Fazenda, tem um direito de defesa e em deste é que formula seu pedido. Da mesma forma, se em vez de pedir ressarcimento o contribuinte utiliza seu crédito para compensar com débito seu junto à Fazenda, também está exercitando um direito e não pode ser punido por isto.”²⁶

Assim é que a possibilidade da cobrança de multa isolada sobre o débito objeto de compensação tolhe o direito do contribuinte de boa-fé que busca um direito que entende devido, ou, quando menos, toma-lhe bastante do entusiasmo, vontade ou disposição em buscar a efetivação desse direito.

Ademais, o posicionamento da Receita Federal traduzido na Lei nº 12.249/2010 e posteriores alterações acabam por onerar os contribuintes ao custo-reembolso pela via judicial. A suposta solução, assim, apenas transfere o problema de mãos, na medida em que desafoga a esfera administrativa para abarrotar os Tribunais brasileiros. Não foi levado em consideração, entretanto, que a garantia a um processo célere e o não enriquecimento indevido do Estado também são valores constitucionalmente tutelados.

A conclusão acerca do temor imposto ao contribuinte é, inclusive, confirmada pelo subsecretário de fiscalização da Receita à época, que afirmou, meses após a entrada em vigor da multa (ainda calculada sobre o crédito pleiteado, o que não infirma a informação a seguir), que desde então foi verificada uma redução de cerca de 50% no volume de pedidos de compensação²⁷. Sem dúvidas, a função preventiva da multa, que pode ser entendida como o desestímulo ao descumprimento do dever fiscal, mediante intimidação de seus possíveis infratores, foi alcançada²⁸.

Dessa forma, é inegável que os objetivos precípuos da aplicação da multa em análise - reduzir o número de pedidos e majorar a arrecadação tributária - foram atingidos. Ocorre que, não obstante à sua inegável legitimidade, observa-se que tais objetivos foram alcançados mediante violação a importantes garantias constitucionais, quais sejam os citados direito de petição e do devido processo legal e, ainda, a interdição de arbitrariedade, que rege toda a atividade estatal²⁹.

Assim, se o contribuinte possui um suposto crédito perante o Fisco, para que esse crédito se torne líquido e compensável é necessário um procedimento administrativo que prevê uma sanção prévia à análise do mérito, decorrente do simples fato de o requerimento conter dados dissonantes daqueles da base de dados da Receita Federal, essa conduta nos parece inibida. Nessa linha de raciocínio, abre-se a possibilidade de determinado débito ser majorado em 50% em decorrência da mera transmissão do PER/DCOMP.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Op. cit., p. 68.

²⁷ IGNACIO, Laura. “Receita aprimora sistema para fiscalizar compensações”. *Jornal Valor Econômico* de 19.11.2010. Disponível em <http://www.valor.com.br/arquivo/858279/receita-aprimora-sistema-para-fiscalizar-compensacoes>. Acesso em 6.5.2015.

²⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário sancionador*. Op. cit., p. 118.

²⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Jornal Carta Forense*. Op. cit.

Em suma, percebe-se que o contribuinte, para que exerça seu direito de realizar compensações, deve estar disposto, previamente à análise de mérito do seu pedido, a arcar com uma multa de 50% do débito compensado. Em última análise, praticamente se exige um depósito prévio do contribuinte para realizar pedidos de compensação.

Em situação análoga, o Supremo Tribunal Federal já firmou entendimento, inclusive sumulado, de que a cobrança de depósito prévio de bens ou direitos, bem como a exigência prévia de multa para o exercício do direito de petição, é inconstitucional³⁰. A exigência da multa isolada no presente caso, como demonstrado, se amolda perfeitamente a essa hipótese, na medida em que se exige do contribuinte multa pela simples transmissão de PER/DCOMP e previamente à análise do mérito.

4. Proporcionalidade

A Constituição Federal é estruturada de modo a alcançar a realização de diversos fins simultaneamente. Desse contexto decorre o postulado da proporcionalidade, que implica a adoção de medidas adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito, nos casos em que haja uma relação de causalidade entre um meio e um fim externo³¹.

Sob essa perspectiva, portanto, há de se verificar a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito da multa *sub examine* ao fim colimado - conferir maior eficiência à análise dos pedidos de compensação.

Tem-se que a adequação resta caracterizada quando o meio utilizado é adequado para alcançar o fim proposto³². Conforme exposto anteriormente, não há dúvidas de que houve redução dos pedidos de compensação transmitidos pelos contribuintes. Assim, partindo-se da ideia, ainda que simplista, de que um menor número de pedidos torna mais eficiente a análise dos demais, pode-se afirmar que a multa cumpre o requisito da adequação.

³⁰ Súmula Vinculante nº 21: “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.” (STF, *Dje* nº 210, de 10.11.2009, p. 1. *DOU* de 10.11.2009, p. 1)

“(…) 1. Incompatibilidade da exigência de depósito prévio do valor correspondente à multa como condição de admissibilidade de recurso administrativo interposto junto à autoridade trabalhista (§ 1º do art. 636, da Consolidação das Leis do Trabalho) com a Constituição de 1988. Inobservância das garantias constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa (art. 5º, incs. LIV e LV); do princípio da isonomia (art. 5º, caput); do direito de petição (art. 5º, inc. XXXIV, alínea a).” (...) (STF, Arguição de descumprimento de preceito fundamental ADPF nº 156/DF, Relatora Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, *DJ* de 28.10.2011 - destaques).

“(…) A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF, art. 5º, LV). A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade. (...)” (STF, Ação direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 1.976/D, Relator Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, *DJ* de 18.5.2007, p. 64 - destaques).

³¹ ÁVILA, Humberto. “Proporcionalidade e Direito Tributário”. *Revista Direito Tributário atual* nº 25. Dialética: São Paulo, 2011, p. 102.

³² ÁVILA, Humberto. “Proporcionalidade e Direito Tributário”. *Op. cit.*, p. 103.

A necessidade, por sua vez, está presente quando não houver meios alternativos que possam promover igualmente os fins sem restringir na mesma intensidade os direitos fundamentais afetados³³. Entendemos, contudo, que a aplicação da multa em exame não atende tal premissa.

Existem outros meios de tornar mais eficientes as operações de compensação levadas a cabo pelo contribuinte. Exemplos simples são (i) o desenvolvimento dos programas que realizam o cruzamento dos dados fornecidos pelo contribuinte no momento do pedido com o sistema da Receita Federal e (ii) o aumento no número de servidores responsáveis por realizar as análises.

Assim, observa-se que o meio escolhido não era necessário, uma vez que haveria outras maneiras de satisfazer o objetivo final sem afetar outras garantias dos contribuintes. Supõe-se, assim, que o meio utilizado foi selecionado por fator exógeno ao seu fim, ou seja, financeiro: gasta-se menos e, ainda, cria-se uma nova forma de arrecadação.

Noutro diapasão, o cumprimento à proporcionalidade em sentido estrito ocorre na medida em que o valor a que se visa promover é superior ao desvalor da restrição dos direitos fundamentais³⁴. Nesse ponto, acredita-se que não andou bem o legislador a prever a aplicação da multa.

Conforme exposto, o escopo da norma em discussão é atribuir maior eficiência à análise dos pedidos de compensação realizados pelos contribuintes. Ocorre que, para atingir tal objetivo - cuja importância, ressalta-se, não se contesta -, foram objurgados diversos outros direitos fundamentais dos contribuintes, tais como o direito de petição, a vedação à sanção política e o próprio princípio da proporcionalidade.

Assim, conclui-se que não houve o devido sopesamento dos princípios, porquanto os efeitos nefastos gerados pela imposição da multa em tela acabaram superando os benefícios por ela gerados.

Nesse sentido, aliás, o STF já se pronunciou em diversas circunstâncias. Como exemplo, pode-se citar o julgamento do Habeas Corpus nº 76.060/SC³⁵, no qual restou consignado que não é devido o constrangimento do pai presumido ao fornecimento de sangue para realização do teste de DNA, uma vez que “à luz do princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade, se impõe evitar a afronta à dignidade pessoal que, nas circunstâncias, a sua participação na perícia substantivaria”. Nesse caso, a aplicação do princípio visava estabelecer limites concreto-individuais à violação de um direito fundamental - dignidade humana -, cujo núcleo é inviolável³⁶.

Em outra decisão, ao validar isenção parcial de tributo, o STF declarou que “conflita com o Texto Maior, com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade nele consagrados, entender-se pelo afastamento da extensão do benefi-

³³ ÁVILA, Humberto. “Proporcionalidade e Direito Tributário”. *Op. cit.*, p. 103.

³⁴ ÁVILA, Humberto. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”. *Revista Diálogo Jurídico* v. I, nº 4. Salvador: CAJ - Centro de Atualização Jurídica, julho, 2001. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em 19.3.2015.

³⁵ Habeas Corpus nº 76060/SC, Relator Min. Sepúlveda Pertence. *DJ* de 15.5.1998.

³⁶ ÁVILA, Humberto. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”. *Op. cit.*

cio ao tributo estadual pelo fato de a isenção não ser total”³⁷. A aplicação do princípio da proporcionalidade, assim, determinou que a decisão fosse tomada de modo racional³⁸.

Ademais, o STF declarou a inconstitucionalidade da criação de taxa judiciária de percentual fixo³⁹ sob o fundamento da desproporção entre o custo do serviço e a taxa cobrada, protegendo, assim, o princípio da equivalência⁴⁰.

Observa-se, assim, que exemplos da aplicação do princípio da proporcionalidade não faltam, destinando-se a proteger os mais diversos fins. Trata-se, portanto, de princípio de observância obrigatória, que, embora não esteja expresso na constituição, é reconhecido em diversos dispositivos da mesma⁴¹. Neste diapasão, ensina Sacha Calmon⁴²:

“um princípio pode estar enunciado no vernáculo dos digestos, mas isso não é absolutamente necessário. No Direito brasileiro, *v.g.*, está previsto o princípio de que o juiz deve aplicar a lei levando em conta os fins sociais a que se destina. Nesse caso, o princípio está legalmente incorporado ao Direito posto. É o caso ainda do chamado princípio constitucional da legalidade, pelo qual ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei. (...)

Pois bem, quando o princípio é constitucional, sua aplicação é obrigatória. Deve o legislador acatá-lo, e o juiz, adaptar a lei ao princípio em caso de desrespeito legislativo.”

Destarte, voltando à multa em análise, sua desproporção pode ser percebida ao se levar em consideração que não há qualquer prejuízo ao Fisco, bem como ao Erário público, que justifique a instituição da multa em lume. Em caso de inexistência ou insuficiência do direito creditório não há qualquer perda de receitas, sendo os eventuais débitos alocados nos pedidos de compensação plenamente exigíveis, acrescidos de multa moratória de 0,33% ao dia, limitados a 20%, além de juros à taxa Selic, nos termos do artigo 61 e parágrafos da Lei nº 9.430/1996⁴³.

Neste contexto, destaca-se que já há instrumentos na legislação para punição de condutas dolosas ou quando a inexistência de crédito é manifesta, tal como

³⁷ Recurso Extraordinário nº 211.043, Relator Min. Marco Aurélio. *DJ* 1º.1.1991.

³⁸ ÁVILA, Humberto. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”. *Op. cit.*

³⁹ Representação nº 1.077, Relator Min. Moreira Alves, *DJ* de 28.9.1984.

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”. *Op. cit.*

⁴¹ MARINELA, Fernanda. *Direito Administrativo*. 4ª ed. Niterói: Impetus, 2010, p. 51.

⁴² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 92/93.

⁴³ “Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

nos casos de compensação não declarada e compensação indevida com falsidade na declaração⁴⁴.

Outro ponto que merece destaque é o fato de a Constituição da República⁴⁵ vedar a utilização de tributação com efeito de confisco. A multa, ainda que não seja tributo, deve respeitar a mesma regra, uma vez que sua exigência desproporcional também ofende direitos fundamentais de propriedade de liberdade⁴⁶. Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que considera aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias⁴⁷.

Outrossim, observa-se que a multa aplicada, mormente levando-se em consideração que a essa ainda será somada a multa de mora, acarreta efeitos confiscatórios, gerados justamente pela desproporção verificada. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em análise de questão análoga, consignou exatamente que o caráter confiscatório de uma multa é demonstrado na “desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica”⁴⁸.

5. Sanção Política. Instrumento de Coação e Intimidação. Normas Enviesadas a constranger o Contribuinte, por Vias Oblíquas, ao Recolhimento do Crédito Tributário

Sanções políticas, de acordo com definição do Supremo Tribunal Federal, são normas viesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário. Trata-se de utilização de meios transversos que se

⁴⁴ Compensação indevida quando constatada falsidade na declaração. Multa de 150% sobre o valor do débito indevidamente compensado. (Artigo 74, parágrafo 17, e artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996, combinado com o artigo 18, parágrafo 2º, da Lei nº 10.833/2003). Compensação considerada não declarada. Multa de 75% sobre o valor do débito indevidamente compensado. (Artigo 18, parágrafo 4º, da Lei nº 10.833/2003. Artigo 46, parágrafo 6º, I, da IN RFB 1.300/2012, combinado com artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996). Compensação considerada não declarada quando constatada falsidade da declaração. Multa de 150% sobre o valor do débito indevidamente compensado. (Artigo 18, parágrafo 4º, da Lei nº 10.833/2003. Artigo 46, parágrafo 6º, I, da IN RFB 1.300/2012 combinado com artigo 44, I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/1996).

⁴⁵ “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.”

⁴⁶ “Aquilo que os tributaristas chamam de confisco é a invasão do núcleo essencial pela instituição de um tributo excessivo que viola o direito de propriedade. A multa, porém, mesmo não sendo tributo, restringe o mesmo direito fundamental, que é o da propriedade e da liberdade. Por isso, pouco importa que o artigo 150, IV, faça referência a tributos. Pelo próprio direito fundamental chega-se à proibição de excesso, que, no caso de instituição de tributos, se chama proibição de confisco.” (ÁVILA, Humberto. “Multa de mora. Exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade”. *Apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 233)

⁴⁷ “(...) É aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. (...) (STF, AI nº 482.281AgR/SP, Primeira Turma, Relator Min. Ricardo Lewandowski. *DJ* de 21.8.2009)

⁴⁸ “(...) 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.” (STF, ADI nº 551/RJ, Tribunal Pleno, Relator Min. Ilmar Galvão, *DJ* de 14.2.2003)

predispõem a substituir os mecanismos de cobrança desses créditos, traduzindo-se em violação ao devido processo legal por vedação ou restrição ao direito de acesso aos órgãos públicos para controle da validade dos créditos tributários⁴⁹, configurando instrumento indevido de coação e intimidação. Em suma, são medidas punitivas (sancionatórias) que tenham por objetivo coagir ao pagamento de tributos (arrecadar) pela limitação dos direitos do contribuinte⁵⁰.

Cumprido ressaltar que, no campo das sanções pecuniárias (multas), não se pode confundir a proteção ao interesse da arrecadação com a aplicação de multa imbuída de viés arrecadatório. Assim, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária, mas não pode ser transformada em instrumento de arrecadação⁵¹.

Nesse sentido, uma tributação que, a pretexto de direcionar a conduta humana, acaba violando direitos individuais, ou que conforme o comportamento do cidadão de modo danoso aos objetivos constitucionais será flagrantemente ilegítima⁵². Em outras palavras, qualquer que seja a restrição que implique cerceamento à liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional⁵³.

Assim, a nosso ver, as normas impositivas de multa em estudo enquadram-se no conceito de sanção política, uma vez que cominam penalidades desproporcionais e desarrazoadas ao exercício do direito de petição, obstam e/ou restringem o acesso aos órgãos do Executivo, em especial à Receita Federal do Brasil e, por

⁴⁹ “Constitucional. Direito Fundamental de Acesso ao Judiciário. Direito de Petição. Tributário e Política Fiscal. Regularidade Fiscal. Normas que condicionam a Prática de Atos da Vida Civil e Empresarial à Quitação de Créditos Tributários. Caracterização Específica como Sanção Política. Ação Conhecida quanto à Lei Federal 7.711/1988, Art. 1º, I, III e IV, Par. 1º a 3º, e Art. 2º. (...) 2. Alegada violação do direito fundamental ao livre acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV da Constituição), na medida em que as normas impedem o contribuinte de ir a juízo discutir a validade do crédito tributário. Caracterização de sanções políticas, isto é, de normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário. 3. Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição. É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável. (...)” (STF, ADI nº 173, Relator Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJ de 19.3.2009)

⁵⁰ CALIENDO, Paulo. “Sanções políticas no Direito Tributário: conteúdo e vedação”. *Direito Tributário e a Constituição*. Coord. de MANEIRA, Eduardo; e TORRES, Helene Taveira, São Paulo: Quartier Latin, 2012.

⁵¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 439/440.

⁵² TAVARES, Diogo Ferraz Lemos; e FILIPPO, Luciano Gomes. “Sanção política: a imagem refletida da extrafiscalidade. Análise da legitimidade e estudo da jurisprudência histórica e atual do STF”. *Revista Brasileira de Direito Tributário* nº 34 (setembro/outubro de 2012), p. 48.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. “Sanções políticas no Direito Tributário”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30. São Paulo: Dialética, 1998, p. 46.

fim, ofendem o direito ao devido processo legal pela presunção de configuração de ilícito pelo contribuinte, previamente à análise meritória.

6. Alterações na Legislação

Conforme narrado, a legislação original que previu a imposição da multa em lume foi alterada em mais de uma oportunidade, ao que tudo indica com o intuito de afastar os vícios de legalidade e constitucionalidade que maculavam as redações anteriores. Tal objetivo, entretanto, parece-nos que não foi alcançado.

Com efeito, a ausência de razoabilidade e de proporcionalidade não se encontrava no fato da multa incidir sobre o crédito pleiteado, mas sim sobre a aplicação da penalidade *per se*. Da mesma maneira, a violação ao direito de petição continuou intacta, assim como a multa manteve sua natureza de sanção política.

Noutro ponto, a previsão de suspensão da multa em caso de interposição de manifestação de inconformidade por parte do contribuinte, sem dúvidas, reduziu o trabalho do contribuinte, que era obrigado a apresentar impugnação ao auto de infração relativo à multa aplicada.

Não obstante, independentemente de haver a possibilidade de suspensão, fato é que o débito é devidamente lançado no momento em que a declaração de compensação enviada pela contribuinte não é homologada, decorrendo seus efeitos a partir de então.

Nesse contexto, cumpre ressaltar os prejuízos econômicos e procedimentais acarretados pelo lançamento desse débito antes de qualquer discussão acerca do mérito da compensação não homologada. Além da incidência de juros, os valores devem ser incluídos nas demonstrações contábeis das sociedades anônimas, seja em notas explicativas, em caso de “risco possível” de perda da discussão, seja em contas de provisão, com obrigatória e efetiva provisão de quantias em dinheiro, nas hipóteses de “risco provável”. Em ambos os casos as consequências inevitáveis são a diminuição de dividendos aos acionistas e queda no valor das ações. As consequências para as sociedades limitadas de grande porte são semelhantes.

Destarte, a despeito das alterações procedidas no texto original que previu a multa em lume, os vícios intrínsecos à mesma acabaram permanecendo.

7. Análise da Questão pelo Poder Judiciário

Por fim, cumpre destacar que as cortes judiciais federais já se manifestaram pela inconstitucionalidade da penalidade em exame. Um dos primeiros casos noticiados foi julgado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região⁵⁴ e um dos mais emblemáticos tramitou perante a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região⁵⁵. Ambas as decisões, bem como outras em igual sentido, aduzem que a multa em referência, ainda que não obste totalmente a realização do pedido de compensação, cria obstáculos ao direito de petição do contribuinte, pois, diante da possibilidade de lhe ser aplicada a pena pecuniária, produz justo

⁵⁴ TRF da 3ª Região, Mandado de Segurança nº 0005054-72.2011.4.03.6100, 14ª Vara Federal, Juíza Cláudia Rinaldi Fernandes, proferida em 19.12.2011. Intimação em secretaria em 9.1.2012.

⁵⁵ ARGINC nº 5007416-62.2012.404.0000, Corte Especial, Rel. p/ Acórdão Des. Federal Luciane Amaral Corrêa Münch, DJ de 3.7.2012.

receio, a ponto de desestimulá-lo a efetivar o pedido da compensação a que teria direito. Por tais motivos, conflitam com o direito constitucional de petição e afrontam o princípio da proporcionalidade.

O Ministério Público Federal⁵⁶, quando teve oportunidade de se manifestar, aduziu que a multa desestimula o contribuinte de boa-fé a submeter seu pedido à administração, revelando-se inconstitucional na medida em que viola o direito de petição.

Em 23 de junho de 2014, foi reconhecida pelo STF, por unanimidade⁵⁷, a repercussão geral da questão⁵⁸, cujo mérito resta pendente de análise.

Neste diapasão, ressalta-se o entendimento no sentido de que os argumentos esposados em todas as decisões proferidas até o momento não restaram infirmados pelas mudanças da legislação, servindo para afastar a penalidade atualmente prevista no parágrafo 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, com alterações da Lei nº 13.097/2015.

De igual modo, por estes mesmos argumentos, entende-se que o objeto do RE cuja repercussão geral foi reconhecida pelo STF permanece hígido, esperando-se que a Suprema Corte declare a inconstitucionalidade da multa tanto em seus moldes originais quanto nos atuais.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2006.

ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. *Princípios de Direito na jurisprudência tributária*. Altas: São Paulo, 2000.

ÁVILA, Humberto. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”. *Revista Diálogo Jurídico* v. I, nº4. Salvador: CAJ - Cen-

⁵⁶ “O art. 5º, XXXIV, ‘a’, da Constituição Federal de 1988, garante a qualquer pessoa o direito de petição independente do pagamento de taxa, ou seja, a administração pública não pode impedir o exercício desse direito por meio de exigência de qualquer pagamento. Da mesma forma, não pode a administração pública punir, por meio de aplicação de multa isolada, o exercício desse direito.

Nesse contexto, o contribuinte de boa-fé não pode ser desestimulado de submeter sua postulação à Administração, ficando passível de multa só pelo fato de exercer regularmente seu direito de petição. Assim, a postulação de direitos junto aos órgãos administrativos e judiciais compreende direito constitucional, não podendo a impetrante ser punida por exercê-lo dentro dos limites legais. Não havendo abuso ao exercício do direito ou má-fé de sua parte, o que não restou comprovado pela autoridade coatora, não há porque penalizá-la, motivo pelo qual a previsão de incidência de multa no caso de indeferimento do pedido de ressarcimento ou de não homologação da compensação revela-se inconstitucional, na medida em que viola o direito de petição do interessado.” (MPF, Procuradoria Regional da República da 4ª Região, Apelação/Reexame Necessário nº 5004042-44.2013.404.7003, Procurador Regional da República).

⁵⁷ 10 votos pela Repercussão Geral. Não votou o Min. Joaquim Barbosa.

⁵⁸ “O tema relativo à constitucionalidade da imposição de multa de ofício pelo indeferimento de pedidos de ressarcimento ou compensação perante a Fazenda Nacional ultrapassa, indubitavelmente, os interesses subjetivos postos em causa, repercutindo sobre centenas de milhares de processos administrativos.(...) A questão possui relevância econômica, porquanto afeta aos contribuintes que buscam ressarcimento, restituição ou compensação de tributos junto à Receita Federal e, também, jurídica, pois houve declaração incidental da inconstitucionalidade de dispositivos de lei federal (aplicáveis tanto às pessoas físicas quanto às jurídicas), motivos que ultrapassam os limites subjetivos da causa.” (STF, RE nº 796.939/RS, Relator Min. Ricardo Lewandowski, DJ de 23.6.2014)

- tro de Atualização Jurídica, julho de 2001. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em 19.3.2015.
- ÁVILA Humberto. “Multa de mora. Exames de Razoabilidade, Proporcionalidade e Excessividade”. *Apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- ÁVILA, Humberto. “Proporcionalidade e Direito Tributário”. *Revista Direito Tributário atual* nº 25. Dialética: São Paulo, 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CALIENDO, Paulo. “Sanções políticas no Direito Tributário: conteúdo e vedação”. *Direito Tributário e a Constituição*. Coord. MANEIRA, Eduardo; e TÔRRES, Heleno Taveira. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- CANOTILHO, J. J. *Direito Constitucional*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1995.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- . *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- FERREIRA FILHO. *Direitos humanos fundamentais*, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- HOUAISS, Antônio; e VILLAR, Mauro Salles *Dicionário Houaiss da língua portuguesa* elaborado no Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- . “O ilícito como pressuposto essencial da penalidade e as multas por requerimento indeferido ou compensação não homologada”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 193. São Paulo: Dialética, 2011.
- . “Sansões políticas no Direito Tributário”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30. São Paulo: Dialética, 1998.
- MARINELA, Fernanda. *Direito Administrativo*. 4ª ed. Impetus, 2010.
- MENDES, F. Gilmar. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- ROSSI, Pelegrino. *Cours de Droit Constitutionnel*. 3ª ed. Paris, 1887. In: COUTURE, Eduardo J. *Fundamentos do Direito Processual Civil*. Traduzido por Dr. Rubens Gomes de Sousa. São Paulo: Saraiva, 1946.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- TAVARES, Diogo Ferraz Lemos; e FILIPPO, Luciano Gomes. “Sanção política: a imagem refletida da extrafiscalidade. Análise da legitimidade e estudo da jurisprudência histórica e atual do STF”. *Revista Brasileira de Direito Tributário* nº 34, setembro/outubro de 2012.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Jornal Carta Forense*. Disponível em <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/multa-por-indeferimento-administrativo/5984>. Acesso em 18.3.2015.