

## O USO EXCESSIVO DAS SANÇÕES PARA GARANTIA DA CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Osvaldo Santos de Carvalho

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Advogado e Consultor na área tributária. Professor dos Cursos de Mestrado, Especialização e Extensão do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

Carolina Botosso

Mestranda e Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professora Assistente em Direito Tributário no Curso de Pós-graduação *Lato Sensu* da Cogeae da Pontifícia Universidade Católica (PUC-SP). Advogada na área tributária.

Artigo recebido em 24.03.2025 e aprovado em 09.04.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A teoria dos valores e a função social do tributo 3 A fenomenologia da incidência tributária e a necessidade de regramento sancionatório para caracterização do sistema jurídico 4 As sanções em razão da não conformidade tributária 4.1 Sanções de natureza tributária 4.2 Sanções de natureza penal – tipificação penal para crimes contra a ordem tributária 5 Crítica ao excesso de punição praticado pelo Brasil ante a não conformidade tributária – falibilidade do modelo brasileiro 6 Análise crítica da ADI 4.273/DF e a declaração de constitucionalidade da extinção da punibilidade em caso de pagamento de tributo 7 Considerações finais 8 Referências.

RESUMO: O objetivo do presente artigo é tecer uma breve reflexão sobre a sistemática das excessivas sanções previstas no sistema jurídico do Brasil, diante da exigência de um comportamento de conformidade tributária, e uma crítica sobre a falibilidade desse modelo. Para tanto, os autores discorrerão sobre a função social do tributo, as sanções tributárias atualmente existentes, a previsão de tipificação criminal para condutas dolosas contra a ordem tributária, finalizando com breves comentários sobre a correta decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI 4.273, que julgou constitucionais dispositivos que preveem a extinção da punibilidade – na esfera criminal – em caso de pagamento de tributos na esfera tributária, e suspensão da pretensão punitiva nos casos de parcelamentos tributários firmados antes do recebimento da denúncia criminal. A metodologia utilizada pelos autores é de cunho histórico, que se complementa pela análise da estrutura do sistema normativo tributário brasileiro.

PALAVRAS-CHAVE: Sanções excessivas. Conformidade tributária. Colarinho branco. Conformidade. *Behavioural Insights*. ADI 4.273/DF.

## THE EXCESSIVE USE OF SANCTIONS TO ENSURE TAX COMPLIANCE IN BRAZIL

CONTENTS: 1 Introduction 2 The theory of values and the social function of taxes 3 The phenomenology of tax incidence and the need for sanctioning regulations to characterize the legal system 4 Sanctions due to tax non-compliance 4.1 Tax sanctions 4.2 Criminal sanctions – criminal classification for crimes against the tax system 5 Criticism of the excessive punishment practiced by Brazil in the face of tax non-compliance – fallibility of the Brazilian model 6 Critical analysis of ADI 4.273/DF and the declaration of constitutionality of the extinction of punishability in case of payment of taxes 7 Final considerations 8 References.

ABSTRACT: The objective of this article is to make a brief reflection on the system of excessive sanctions provided for in the Brazilian legal system in the face of the requirement of a behavior of tax compliance, and a critique of the fallibility of this model. To this end, the authors will discuss the social function of the tax, the tax sanctions currently existing, the provision of criminal classification for intentional conduct against the tax order, ending with brief comments on the correct decision of the Federal Supreme Court in ADI 4273, which judged constitutional provisions that provide for the extinction of punishability – in the criminal sphere – in case of payment of taxes in the tax sphere and suspension of the punitive claim in cases of tax installment signed before the receipt of the criminal complaint. The methodology used by the author is of a historical nature, which is complemented by the analysis of the structure of the Brazilian tax normative system.

KEYWORDS: Excessive sanctions. Tax compliance. White collar. Compliance. *Behavioural Insights*. ADI 4.273/DF.

### 1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 instituiu o Estado Democrático de Direito e elegeu o *tributo* como o principal instrumento viabilizador de políticas públicas, que propicie a todos os cidadãos os sobrevalores da isonomia, segurança jurídica, vida, dignidade da pessoa humana, justiça fiscal, e de outros. É por intermédio da tutela da ordem tributária que se garante que os recursos arrecadados a esse título tornam o Estado social capaz de promover a garantia, a assistência e a solidariedade social.

Em razão dessa valoração social e extrafiscal dada ao tributo é que a conformidade tributária é preciosa aos olhos do Poder Público, que está sempre a criar mecanismos que viabilizem maior arrecadação e controles cada vez mais

precisos sobre as operações valoradas pelo Direito como capazes de implicar incidência de tributos. E as sanções tributárias pelo descumprimento dessas normas estão dentre os mecanismos de arrecadação como ferramenta coercitiva dessa conduta desejada.

Ocorre que o sistema tributário brasileiro prevê diversas formas de sanção, que vão desde a cobrança de juros, multa moratória, e podem culminar em multas qualificadas de 150 a 300% sobre o valor do tributo.

Não bastasse isso, a legislação brasileira prevê como crimes contra a ordem tributária diversas condutas que culminam na redução ou supressão de tributo, a exemplo da sonegação, apropriação indébita, fraude fiscal etc., com penas que podem variar de multa a reclusão de até cinco anos. Contudo, haverá a extinção da punibilidade penal se demonstrado o pagamento do tributo.

Levantamento feito pela OCDE<sup>1</sup> em 2010 em 18 países<sup>2</sup> buscou identificar quais seriam os principais fatores ao não *compliance* ou “não conformidade tributária”, bem como as principais estratégias no seu combate, e o rigor das sanções foi um dos fatores de menor importância<sup>3</sup>. O uso de métodos mais eficientes, como postura colaborativa, simplificação de procedimentos e reforços positivos, dentre outros, são as recomendações da OCDE e do FMI.

Não bastasse o Brasil encontrar-se na contramão do mundo, a Procuradoria-Geral da República veio a manifestar-se judicialmente contra a extinção de punibilidade dos crimes contra a ordem tributária quando da ocorrência do

1. Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico.
2. Tal levantamento foi sistematizado pelo Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da Fundação Getulio Vargas, no Grupo de Pesquisa sobre “Infrações Tributárias no Século XXI”, criado em 2022. Esse grupo produziu um relatório denominado “Estudo sobre a aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa”. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio\\_final\\_fgv.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio_final_fgv.pdf). Acesso em: 30 out. 2024.
3. Em posições intermediárias desse *ranking* surgem aspectos como: justiça tributária, confiança no Estado, características do negócio e normas sociais. A justiça tributária está associada ao desenho da estrutura tributária em termos de distributividade e à percepção de que o Estado gerencia de forma eficiente os recursos recolhidos. A confiança no Estado está associada à probidade de suas ações. As características do negócio também influenciam na conformidade tributária: empresas que enfrentam problemas de liquidez tornam-se menos avessas ao risco de sonegar (em prol da continuidade) (cf. NEF – NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. Estudo sobre a aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa. São Paulo: Fundação Getulio Vargas, 2022. p. 26. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio\\_final\\_fgv.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio_final_fgv.pdf)).

pagamento do tributo. Entretanto, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.273/DF, julgada definitivamente em 2023, considerou constitucional a extinção de punibilidade quando houver o adimplemento da obrigação tributária, pela razão de ser da ação penal, *ultima ratio* de proteção do patrimônio público, que visa ao benefício coletivo de *forçar* a arrecadação tributária em favor da coisa pública.

O presente artigo explorará a natureza jurídica do tributo no Brasil, a forma de estruturação das normas de sanção sob a ótica do construtivismo lógico-semântico, e a sua imprescindibilidade para o funcionamento coeso do sistema jurídico de normas.

Ainda, tecerá reflexões sobre as razões pelas quais se concorda com o julgamento dado pelo STF na ADI 4.273/DF, pela extinção da punibilidade penal caso o tributo já tenha sido pago, trazendo argumentos críticos sobre o excesso sancionatório adotado pelo Brasil e a falibilidade desse modelo.

Para tanto, primeiramente é imprescindível tecer algumas considerações acerca de qual é a função dada ao tributo no sistema jurídico brasileiro.

## 2 A TEORIA DOS VALORES E A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO

A vida humana é lastreada por decisões tomadas a todo e qualquer instante. O “ir ao trabalho” ou o “ficar o dia em casa com o filho”; o que comer no café da manhã; fazer academia pela manhã ou colocar-se direto a caminho do trabalho... Tudo o que se faz é um constante “tomar decisões”, e tais decisões são tomadas em razão do valor que se dá às coisas.

O Direito, portanto, como objeto cultural que é, existe exatamente para normatizar as condutas sociais. Quais condutas? Aquelas que o legislador decidiu eleger como relevantes para o todo social, em detrimento das demais.

E o ato de decidir nada mais é senão o encampar uma preferência, e, ao preferir, o legislador emite um juízo de valor. Portanto, o ato de “preferir” está no campo dos valores.

Valores expressam uma preferibilidade (abstrata e geral) por certos conteúdos de expectativa, por certos conjuntos de conteúdos abstratamente integridados num sentido consistente<sup>4</sup>.

4. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 106.

Valorar está na essência do homem, tal como *conhecer e querer*. Isto se confirma, ainda que a vontade seja o centro da natureza humana (Santo Agostinho): todo querer pressupõe um valor; só queremos o que nos pareça valioso e digno de ser desejado.

Johannes Hessen<sup>5</sup>, em sua obra denominada *Filosofia dos valores*, discorre profundamente sobre a inexistência de humanidade sem valor, vez que a todo instante valora-se ou desvalora-se algo. E o valor permanece independentemente do objeto, pois é o ser humano quem atribui valor às coisas.

E é esse o papel do legislador, ao eleger quais condutas regular, quais princípios sobrepor a outros, assim como os meios pelos quais viabilizará a consecução dos valores que pretendeu enaltecer. Assim é, em suma, o Direito.

E, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “ali onde houver direito, haverá, certamente, o elemento axiológico”<sup>6</sup>.

Também se percebe a manifestação de valores do legislador quanto ao modo de regular as condutas dos sujeitos no modo da lógica deôntica. Ao impor os modais “obrigatório”, “permitido” e “proibido”, o legislador está, novamente, atribuindo valores às condutas da sociedade, aprovando, exigindo ou desaprovando aquela determinada conduta.

Quando o legislador criminaliza o ato de “matar alguém”, há uma preferência valorativa do legislador, implícita nesta escolha. É possível concluir que o legislador valoriza sobremaneira a vida, a ponto de prever que quem também não a valorizar, e chegar ao ponto de ceifá-la, será penalizado com a restrição à liberdade, que pode chegar a 30 anos<sup>7</sup>.

Portanto, o valor não existe por si só: são as pessoas quem atribuem valores às coisas.

Nos dizeres do Prof. Tercio Sampaio Ferraz Junior<sup>8</sup>:

Valores são preferências por núcleos de significação, ou melhor, são centros significativos que expressam preferibilidade por certos conteúdos de expectativa. Podemos dizer que é a não indiferença de alguma coisa relativamente a um sujeito ou a uma consciência motivada. É uma relação entre o sujeito dotado de uma

5. HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Coimbra: Almedina, 2001. p. 42.

6. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 178.

7. Art. 121, § 1º, do Código Penal, que prevê as hipóteses de crime de homicídio qualificado.

8. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1991. p. 111.

necessidade qualquer e um objeto ou algo que possua qualidade ou possibilidade real de satisfazê-lo.

Valor é um vínculo que se institui entre o agente do conhecimento e o objeto, tal que o sujeito, movido por uma necessidade, não se comporta com indiferença, atribuindo-lhe qualidades positivas ou negativas.

É nítido, portanto, que o Direito está eivado de valores por todos os ângulos que se pretender analisá-lo.

As crenças sociais norteadoras do legislador – também denominadas de “sobrevaleores” ou “sobreprincípios” – são a mira de toda a construção do tecido jurídico normativo que vai se formando e regulando os fatos sociais.

O Estado Democrático de Direito, cunhado na Constituição Federal de 1988, trouxe como sobrevaleores, dentre outros, a vida, a dignidade da pessoa humana, a justiça, a igualdade, a segurança jurídica, o direito à moradia, e outros tantos direitos sociais.

Para viabilizar a implementação de todos esses valores, entretanto, fazem-se necessárias políticas públicas destinadas a tal propósito, que são implementadas se recursos financeiros houver. E o atual modelo constitucional elegeu a *arrecadação tributária* como a principal fonte de recursos públicos pelo atual Estado Democrático de Direito para tal mister.

Dado o relevante papel social desempenhado pelos tributos, o sistema tributário nacional foi estruturado de modo a apenar a quem é devedor de tributos e não contribua para esse cerne social. Para tanto, desenvolveu o mecanismo das sanções tributárias, que visam a onerar o patrimônio de quem não cumprir com seus deveres – seja de recolhimento, seja de cumprimento de dever instrumental –, nos estritos termos previstos na legislação corrente.

### **3 A FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A NECESSIDADE DE REGRAMENTO SANCIONATÓRIO PARA CARACTERIZAÇÃO DO SISTEMA JURÍDICO**

Nos dizeres da Prof. Marina Vieira Figueiredo<sup>9</sup>, e “sob a perspectiva dos sujeitos que operam dentro do direito positivo – participantes –, a incidência de

---

9. FIGUEIREDO, M. V. de.  *Lançamento tributário: revisão e seus efeitos*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 53.

uma norma jurídica não é automática e infalível, sendo indispensável a presença de um ser humano para que tal fenômeno ocorra”.

Trata-se de uma experiência social do homem em prever e impor um determinismo artificial ao comportamento (fazer ou não fazer) dos homens, utilizando como instrumento a regra de conduta predeterminada, a qual consiste na regra jurídica, cuja estrutura lógica e sua atuação dinâmica decorrem da estrutura do pensamento humano.

Dizer que uma norma “incidiu”, portanto, significa dizer que um fato foi juridicizado, e dele se desencadearam os efeitos previstos no seu consequente normativo.

Paulo de Barros Carvalho<sup>10</sup> traz, de forma didática, que a fenomenologia da incidência possui essencialmente duas operações formais:

- inicia-se com a *subsunção*, que é o reconhecimento do completo enquadramento do fato do mundo fenomênico (evento) à descrição prevista no antecedente da norma geral e abstrata (enunciado conotativo);
- finaliza-se com a *implicação*, tendo em vista que o antecedente implica o consequente.

Percebe-se, portanto, que o sistema normativo é lastreado nesse mecanismo lógico denominado de “implicação”. Trata-se do recorte dos acontecimentos humanos (eventos sociais) que, uma vez eleito pelo legislador como conduta a ser vertida na linguagem jurídica, passa a assumir a posição de *fato jurídico*. Uma vez ocorrido aquele determinado fato jurídico (hipótese – ou enunciado conotativo), há que ser uma consequência. Daí a formulação lógica de que *hipótese implica consequente*.

O qualificativo “jurídico” a um dado sistema normativo está vinculado à *sanção*, aqui definida pelo mestre Rodrigo Dalla Pria como “a proposição normativa que estabelece que, se verificado o não cumprimento de uma dada norma jurídica (violação), deve ser obrigação do Estado (juiz) expropriar o patrimônio, restringir a liberdade ou, em alguns ordenamentos, dar cabo da própria vida do sujeito infrator”<sup>11</sup>.

10. CARVALHO Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 11. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 11.

11. DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2024. p. 13.

Portanto, para que um sistema normativo possa ser qualificado como “jurídico”, haverá de conter pelo menos uma norma que fixe a obrigação de o Estado sancionar aquele que, eventualmente, não observar os preceitos jurídico-normativos<sup>12</sup>.

Logo, a sanção é uma conduta prescrita, ordenada pela norma jurídica. É a sanção que diferencia o sistema jurídico do sistema religioso ou do moral, por exemplo, que não possuem coercitividade.

#### 4 AS SANÇÕES EM RAZÃO DA NÃO CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

O sistema jurídico brasileiro prevê, essencialmente, dois eixos de penalização ao contribuinte tributário “não conforme”: um, de natureza eminentemente *tributária*, outro, de natureza *penal*.

##### 4.1 Sanções de natureza tributária

As principais modalidades de sanções de natureza tributária são, a depender da esfera de competência tributária, as seguintes: (i) penalidades pecuniárias; (ii) multas de ofício; (iii) multa punitiva (ou multa por infração); (iv) multa isolada; (v) multa agravada; (vi) multa de mora; (vii) juros de mora; (viii) acréscimos legais; (ix) correção monetária; (x) outras providências, como apreensão de mercadorias e de documentos, bem como dos veículos que os transportarem; suspensão ou inclusão de contribuinte a regime fiscal especial etc.<sup>13</sup>

Não serão trazidos aqui detalhes sobre as espécies das sanções tributárias, porque este não é o escopo do presente artigo, mas, para construção do raciocínio aqui pretendido, tomemos, como exemplo, a multa agravada (ou qualificada) federal.

12. Rodrigo Dalla Pria assevera: “É preciso advertir, contudo, que nem todas as condutas reguladas por meio de normas jurídicas são sancionáveis, isto é, a sanção não perfaz critério definidor do conceito de norma jurídica, mas sim da noção de sistema jurídico, visto ser empiricamente inquestionável o fato de existirem nos ordenamentos jurídicos diversas normas para cuja violação não há previsão de imposição de sanções. [...] A sanção coativa, portanto, constitui uma função global dos sistemas jurídicos, que o distingue dos demais sistemas normativos, mas não uma característica que possa ser identificada, individualmente, em cada um dos elementos que o compõem (as normas jurídicas) (cf. DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2024. p. 14).

13. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 808.

A multa qualificada federal está prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996, e prevê que o percentual será majorado de 100% do valor do tributo devido nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis; e de 150% sobre o tributo devido em caso de reincidência<sup>14</sup>.

Esses dispositivos estatuem que situações que qualificam a imputação de sanção são a sonegação, a fraude e o conluio, prevendo, portanto, todos eles, um elemento subjetivo, que é o *dolo* no descumprimento da obrigação tributária.

A existência do dolo atrai, também, a formalização da representação fiscal para fins penais por parte da autoridade administrativa lançadora do tributo, com o encaminhamento do assunto ao Ministério Público Federal, de modo que o contribuinte tributário, nesses casos, responderá também na esfera penal por crimes contra a ordem tributária<sup>15</sup>, nos termos do art. 83 da Lei 9.430/1996.

Ainda, em havendo embaraço à fiscalização pelo contribuinte, ao deixar de prestar esclarecimentos, apresentar arquivos ou documentação técnica<sup>16</sup>, a multa de ofício de 75% e as multas qualificadas de 100% e 150% citadas anteriormente serão aumentadas de metade.

Muita discussão doutrinária e jurisprudencial há sobre o excesso sancionatório de cunho tributário, que, como visto, exige importâncias desproporcionais em relação ao tributo, e a insurgência fundamenta-se essencialmente nos princípios do respeito à capacidade contributiva e da proibição do confisco. Mas, esse tema será melhor detalhado adiante, no item 5.

## 4.2 Sanções de natureza penal – tipificação penal para crimes contra a ordem tributária

Ao lado das sanções eminentemente tributárias, outras há de natureza penal, punindo comportamentos que atentem contra danos ao erário, dentre eles, o recolhimento de tributos.

Trata-se de *crimes contra a ordem tributária*, também conhecidos como espécies do gênero “crimes do colarinho branco”, elencados na Lei 8.137/1990, com o seguinte teor:

14. Redação dada pela Lei n. 14.689/2023.

15. A Lei n. 8.430/1990 tipifica os crimes contra a ordem tributária.

16. Art. 44, § 2º, da Lei n. 9.430/1996.

## CAPÍTULO I

### Dos Crimes Contra a Ordem Tributária

#### Seção I

##### Dos crimes praticados por particulares

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

- I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

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

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
- III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
- IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

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

Observa-se que, em se apurando os tipos penais anteriormente elencados, esses crimes de fraude, sonegação, conluio etc. ensejarão a representação criminal em face do contribuinte, com penalidades que variam entre multa, detenção, e podem chegar à reclusão de até cinco anos.

Mas, no ano de 2011, a Lei n. 12.382 (art. 6º), alterou o dispositivo original que previa a representação criminal (art. 83 da Lei 9.430/1996), passando a prever, de forma expressa, a suspensão da pretensão punitiva do Estado, nos casos de parcelamento dos tributos, formalizado antes do recebimento da denúncia; bem como a extinção da punibilidade quando do pagamento integral dos débitos oriundos de tributos<sup>17</sup>.

Antes, a Lei n. 11.941/2009, ao dispor sobre o *parcelamento ordinário de débitos tributários*, previra que, em caso de parcelamentos terem sido firmados antes do recebimento da denúncia, ficaria suspensa a pretensão punitiva do Estado.

Discordando das legislações acima citadas, a Procuradoria-Geral da República propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.273/DF perante o STF.

Contudo, em julgamento concluído em 2023, o STF declarou *constitucionais* tais dispositivos, no sentido de atestar que deve haver a extinção da punibilidade criminal quando ocorre o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia criminal pelo Poder Judiciário. E também que, em caso de parcelamento

17. “Art. 6º O art. 83 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 6º:

‘Art. 83. [...]

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz” (NR). (grifos nossos).

realizado pelo sujeito passivo, *antes* do oferecimento de denúncia, não há que se falar em pretensão punitiva do Estado.

Para tanto, alegou o princípio da intervenção mínima, da fragmentariedade e da proporcionalidade, no sentido de ser a medida penal a *ultima ratio* para proteção do bem jurídico tutelado pelas normas instituidoras dos crimes contra a ordem tributária previstos nas Leis n. 8.137/1990 e 11.941/2009, cabendo a incidência de pena somente quando as normas tributárias se mostrarem insuficientes para a proteção do erário.

Antes de serem tecidas considerações a favor de ou contra tal decisão da ADI, refletir-se-á mais detidamente sobre a sistemática das sanções brasileiras ante a não conformidade tributária.

## 5 CRÍTICA AO EXCESSO DE PUNIÇÃO PRATICADO PELO BRASIL ANTE A NÃO CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA – FALIBILIDADE DO MODELO BRASILEIRO

Como visto alhures, o sistema jurídico do Brasil condena veementemente a não conformidade tributária. Na missão suasória de induzir o contribuinte ao pagamento dos seus tributos, estipula multas de alta monta e, ainda, ameaça de condenação criminal de reclusão caso essa conduta se verifique com a intenção de lesão ao erário.

Doutrina de alto calibre critica os excessos sancionatórios do Brasil.

O ilustre mestre Paulo de Barros Carvalho se impõe firmemente contra as multas tributárias claramente confiscatórias<sup>18</sup>:

*Realmente, uma pretensão de 300% do valor do tributo é algo sobremodo oneroso, que sufoca qualquer atividade econômica normal, tolhendo as possibilidades até da redução mental do contribuinte, para lembrar as categorias de BECKER. [...] Como as sanções existem como expedientes que desestimulam as práticas indesejadas, de ver está que aquela cogitada na consulta em nada contribui para os fins do Estado. Além disso, consubstancia-se um verdadeiro confisco, figura que a Constituição brasileira também procura impedir, estatuinto-lhe a proibição peremptória. Esses dois comandos constitucionais bastam para mostrar a incompatibilidade entre sanções desse tipo e a sistemática constitucional tributária que vigora no Brasil. (grifos nossos).*

18. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 912.

A *razoabilidade* esperada como princípio a ser perseguido pela Administração Pública deve primar pela coerência entre o meio e o fim desejado. Destaque-se também a proporcionalidade entre os meios de que se pretende valer o Poder Público e os fins que ele tem que realizar<sup>19</sup>.

Portanto, sob a ótica jurídica, as multas, qualificadas ou não, que ultrapassem o valor do próprio tributo, desrespeitam tais princípios e, portanto, são inconstitucionais.

Todavia, no início de outubro de 2024, o STF<sup>20</sup> concluiu o julgamento do Tema 863 (*limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório*), fixando a seguinte tese:

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

Ou seja, embora discorde a farta doutrina tributária – à qual estes autores se filiam –, a Suprema Corte entendeu *constitucional* a cobrança de multa que equivalha ao valor do próprio tributo, e aceitou como *constitucional* também a multa de 150% sobre o valor do tributo em caso de reincidência<sup>21</sup>.

Não obstante os argumentos *jurídicos* trazidos acima, pesquisa recente (2022) realizada pelo NEF<sup>22</sup> (Núcleo de Estudos Fiscais) da Fundação Getúlio

19. GORDILLO, Agustín. *Princípios gerais do direito público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 183-184, *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 913.

20. Acerca da multa *não qualificada*, o STF fixou o Tema 1.195 como de Repercussão Geral pelo *leading case* RE 1.335.293, e este ainda pende de julgamento até a data de consulta realizada em 31.10.2024.

21. Sopese-se, todavia, que em certa medida, a decisão do STF em referida ADI impôs ao menos o limite de 100%, os 150% traçando como limitante o valor do débito tributário, a depender do caso (se há reincidência). Dizemos isso, porque não é raro as legislações tributárias das três esferas imporem multas em percentuais que adotam como parâmetro o valor das operações, resultando em multas muito mais elevadas ainda.

22. NEF – NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. Estudo sobre a aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica

Vargas sob a coordenação acadêmica de Eurico Marcos Diniz de Santi, se debruçou sobre a aplicação de multas tributárias qualificadas federais, numa abordagem jurídica e econômica comparativa dessa sanção no Brasil e em outros seis países.

As descobertas estão amparadas num denso relatório com dados estatísticos estarrecedores sobre a atipicidade do sistema de penalização pela não conformidade fiscal adotado pelo Brasil, na contramão do mundo: “a teoria e a prática internacionais mostram que adotar sanções cada vez mais rigorosas não é a melhor estratégia para promover a conformidade tributária. Estudos e organismos como a OCDE e FMI recomendam métodos mais eficientes, como postura colaborativa, simplificação de procedimentos e reforços positivos”<sup>23</sup>.

Levantamento feito pela OCDE constata que 100% dos países do G7, 79% dos países avançados e 71% dos membros da OCDE possuem os chamados *Behavioural Insights*, que são estímulos à conformidade tributária baseados em ciência comportamental. Tratam, mas não se limitam a, de medidas como cartas aos contribuintes, estreitamento da comunicação entre Fisco e contribuinte, simplicidade procedimental, comunicação simples, acessível e frequente, educação fiscal.

Contudo, no Brasil, tais medidas são incipientes<sup>24</sup>. Além disso, a alta complexidade do sistema tributário brasileiro, com “mais regras, auditorias, penalidades e outros procedimentos compulsórios à estrutura”, durante décadas, “era percebida como uma decisão política estratégica, amparada por acadêmicos e autoridades fiscais”<sup>25</sup>.

---

comparativa. São Paulo: Fundação Getulio Vargas, 2022. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio\\_final\\_fgv.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio_final_fgv.pdf).

23. NEF – NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. Aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa – principais descobertas de estudo sobre a aplicação dessa penalidade no Brasil e em outros seis países. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio\\_final\\_fgv.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio_final_fgv.pdf).
24. Até 2018 o Brasil não lançava mão de absolutamente nenhum *insight* comportamental mais robusto na busca da conformidade tributária, que apareceu com a edição da Lei Complementar n. 1.320/2018 do Estado de São Paulo, que instituiu o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, intitulado de “Nos Conformes”.
25. NEF – NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. Estudo sobre a aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa. São Paulo: Fundação Getulio Vargas, 2022. p. 38. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio\\_final\\_fgv.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio_final_fgv.pdf).

Ocorre que esse posicionamento é obsoleto e fadado ao fracasso, como demonstram o estudo coletado pela OCDE e a pesquisa feita pelo NEF<sup>26</sup>:

[...] Experimentos conduzidos mostram que contribuintes são relativamente mais responsivos à introdução de uma nova medida tributária (incentivo, penalidade, alteração de regras e outros tipos) quando estão submetidos a um conjunto simples de regras tributárias preexistentes (à nova medida). Ou seja, a *adição de uma penalidade tributária tende a desempenhar maior enforcement sobre contribuintes inseridos em um sistema de regras tributárias simples e claras.* [...]

*Os critérios subjetivos, por outro lado, demandam esforço probatório, muitas vezes de difícil produção, seja pelos contribuintes, seja pelas autoridades tributárias, e podem provocar insegurança jurídica, contencioso e, conseqüentemente, um menor grau de desenvolvimento econômico.* Além disso, com base nos estudos econômicos internacionais de *behavioural insights* explorados nesse relatório, bem como nos exemplos exitosos do Reino Unido e África do Sul em termos de clareza da norma, *recomenda-se seja observada, em futuras reformas do modelo brasileiro de penalidades, a gradação das sanções, com a previsão de atenuantes e qualificadoras baseadas em critérios objetivos a respeito do comportamento do contribuinte.* (grifos nossos).

Sem mais delongas, em síntese, conclui-se que o caminho seguido pelo Brasil em infirmar multas qualificadas acima do próprio tributo devido, como o fez o STF no Tema 863 – combinado com a falta de gradação das multas tributárias, a subjetividade das penalidades e um sistema tributário altamente complexo e cheio de incertezas, como até mesmo este da reforma tributária aprovada no final de 2023 –, vai de encontro aos nortes mundialmente aferidos como impulsionadores de uma maior conformidade tributária.

Mas, dado o cenário – tributário – já posto pelo STF e pelo Poder Executivo com a aprovação da EC n. 132/2023, a par dos autores do presente artigo discordarem de diversos dos meios utilizados pelo atual sistema jurídico para alcance do fim arrecadatório brasileiro, ainda há que se enfrentar a análise da ADI 4.273/DF.

26. NEF – NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. Estudo sobre a aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa. São Paulo: Fundação Getulio Vargas, 2022. p. 38. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio\\_final\\_fgv.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio_final_fgv.pdf).

## 6 ANÁLISE CRÍTICA DA ADI 4.273/DF E A DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE EM CASO DE PAGAMENTO DE TRIBUTO

Embora o modelo brasileiro de penalidades tributárias excessivas tenha sido objeto das críticas já apontadas até aqui, é preciso rememorar que o sistema jurídico brasileiro prevê, ainda, a imputação criminal para aqueles contribuintes que, com dolo, deixem a conformidade tributária aquém do previsto na legislação tributária, incorrendo nos tipos penais estatuídos na Lei n. 8.137/1990.

O papel social do tributo detidamente tratado no item 2 é sobremaneira enaltecido pelo legislador brasileiro, de modo a socorrer-se de outro sistema – o penal – como medida de *enforcement* de uma conduta arrecadatória do contribuinte, sob pena de restrição da sua liberdade.

O ilustre tributarista Carlos da Rocha Guimarães, já falecido, em Palestra inaugural do IV Simpósio de Direito Tributário, realizado em 20.10.1979 no Centro de Estudos de Extensão Universitária da OSUC<sup>27</sup>, enfrentou o instituto das “sanções” e deixou um legado de alta qualidade ao tratar da axiologia da penalização por crimes tributários:

Assim, embora esse gênero de penalização da atividade dolosa venha a beneficiar a cobrança de créditos dos Estados e Municípios, bem como os da União, *não se trata de uma prisão por dívidas, mas por atividade dolosa, considerada como atentatória à estrutura do Estado, isto é, do sistema jurídico estruturado* (Kelsen). (grifos nossos).

E, em outro trecho, completa, com uma provocação interessante:

[...] A penalização do chamado crime tributário, nada mais é, socialmente, do que uma sanção como as outras, só que de caráter mais grave. Deveu-se essa *agravação à maior importância atribuída às infrações tributárias, decorrente do aumento da sonegação no pagamento dos tributos, ou de maior urgência nas necessidades de caixa do Tesouro, ou qualquer outro?* (grifos nossos).

Essa justificativa, de caráter axiológico, se deve ao fato de que, assim como o recorte dos eventos do mundo social são feitos pelo legislador para elegê-los como aptos a serem fatos jurídicos tributáveis, o mesmo *modus operandi*

27. GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Sanções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, n. 138, p. 1-32, 1979. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v138.1979.43058>. Acesso em: 30 out. 2024.

acontece na esfera criminal. Tratamos disso no item 2, quando abordamos a teoria dos valores.

Assim, o que é crime para um povo pode não o ser para outro. O que é fundamental a ser preservado por uma nação pode não o ser para outra. Variações de cultura, de momento histórico, de conjuntura econômica e social, dentre vários outros fatores, alteram a eleição de criminalização de fatos informadores de conteúdos de normas.

No caso do Brasil, a conduta dolosa (intencional) de prejudicar o erário foi tratada como altamente periclitante ao bem comum pelo legislador, pois que coloca em risco a consecução dos objetivos fundamentais da própria República delineados no art. 3º da Constituição Federal. Afinal, reduzir tributo implica reduzir arrecadação; que implica menos investimentos em políticas públicas; que implica, na ponta da cadeia, grave lesão ao cidadão.

Daí, portanto, o repúdio do legislador ao desrespeito às normas de conduta que se expressam na estrutura social, com multas tributárias e, pior, a reação de tipificação penal do infrator, com consequências que “variam desde o banimento do infrator do convívio social, seja pela imposição de um castigo na tentativa de constranger o infrator a repor as coisas no estado que precedeu à infração”<sup>28</sup>.

Esclarecido isso, é cristalina a percepção da preferência dada pelo legislador brasileiro pela *reparação do dano causado ao erário*, em detrimento do prosseguimento de um processo criminal e eventual encaminhamento à prisão do infrator. Afinal, o cerne do legislador é o aumento dos cofres públicos (com a arrecadação tributária), e não um dispêndio de dinheiro público com a manutenção de mais um encarcerado nos sistemas prisionais do País.

Nessa toada, vem seguindo a legislação brasileira ao longo dos anos, e diversos são os dispositivos legais em que consta a previsão de extinção da punibilidade criminal em caso de pagamento do tributo devido, entendido o pagamento como a plena reparação do dano ao erário.

Foi nessa construção axiológica que o STF, na figura do voto do Relator Nunes Marques, decidiu na ADI 4.273/DF pela constitucionalidade da extinção da punibilidade criminal em caso de pagamento do tributo devido.

O uso do sistema de direito penal como meio para “forçar” o pagamento do tributo, na percepção dos autores deste artigo, se mostra medida excessivamente

28. GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Sanções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, n. 138, p. 1-32, 1979. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v138.1979.43058>. Acesso em: 30 out. 2024.

sancionatória ao contribuinte inadimplente, e método completamente desalinhado com o racional a que chegou a OCDE quanto à falibilidade desse sistema, que se vale de “mão de ferro” para com o cidadão contribuinte tributário, para coagi-lo à conformidade tributária.

No entanto, uma vez que o objetivo é reparar o dano patrimonial, a extinção da punibilidade criminal em face do pagamento do tributo decidida pelo STF é um passo importante ao atingimento do princípio da proporcionalidade ou o da proibição do excesso. Assim como o é a preferência da reparação do dano, diante da restrição de liberdade do infrator.

Importante salientar que o sistema jurídico é uno, e uma só é a lesão cometida pelo contribuinte *não conforme*. A compreensão da antijuridicidade (a ilicitude) penal só se perfectibiliza por meio da interpretação da legislação de outro ramo do direito, qual seja, o tributário.

Em síntese: não há crime tributário se não houver transgressão tributária. Se não há mais crédito tributário, o Ente Público teria qual razão para criminalizar o contribuinte – agora – adimplente?

Portanto, diferentemente do pretendido pela Procuradoria-Geral da República, e embora com ressalvas a diversos dos fundamentos utilizados pelo Ministro Nunes Marques, a opinião dos autores deste artigo é no sentido de que a decisão pela constitucionalidade da suspensão e da perda da pretensão punitiva em razão do parcelamento ou pagamento integral do débito para crimes tributários se encontra em consonância com os objetivos fundamentais da República.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado Democrático de Direito trazido pela Constituição de 1988 trouxe instrumentos como a legalidade, a capacidade contributiva, a liberdade e a responsabilidade na proteção e implementação dos direitos humanos com força e relevância constitucional. O Estado busca cumprir suas finalidades com a prestação de serviços públicos na atuação dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, especialmente os serviços relativos à saúde, educação, segurança e assistência previdenciária.

No entanto, o valor dado ao tributo como principal fonte arrecadatória de receitas para atingimento desses objetivos sociais do Estado Democrático de

Direito tem legitimado o Constituinte a estabelecer sanções ao contribuinte *não conforme* em um patamar inaceitável, e, em muitos casos, inexequível.

As multas qualificadas federais que se equiparam ao valor do próprio tributo, ou até o superam foram consideradas constitucionais pelo STF, que não as enxergou como confiscatórias. Além disso, o uso do sistema penal como medida altamente eficaz para *enforcement* do contribuinte a recolher o tributo devido demonstra que, em nome de uma função social, a arrecadação desmedida vem sendo tolerada e incentivada.

O sistema tributário altamente complexo até o momento vigente será, a partir de 2026, substituído pelos moldes trazidos na Emenda Constitucional n. 132/2023, que tem sido alvo de críticas, diante de muitas incertezas jurídicas que trouxe, na medida em que relegou a leis complementares – uma delas já em fase de análise pela Casa Revisora, o Senado Federal (PLP n. 108/2024), e outra já publicada (Lei Complementar n. 214/2025) –, segurança, clareza e simplificação do sistema tributário que prometeu a todos.

Neste cenário, publiciza-se a ausência de foco do nosso país na implementação de *Behavioural Insights* recomendado pela OCDE e FMI, e um caráter suasório do legislador no uso de sanções excessivas ao contribuinte tributário inadimplente.

O uso do direito penal para criminalizar o contribuinte doloso em violação do erário soa muito mais como uso do direito penal como *meio de coerção* altamente eficaz do que como *ultima ratio* para proteção do bem jurídico tutelado. A finalidade social do tributo parece relegada à exclusiva recomposição do patrimônio do Poder Público, ao utilizar-se do sistema criminal e extinguir a punibilidade em razão do pagamento do tributo.

O caráter pedagógico da coerção que o sistema penal impõe – com a possibilidade da aplicação de pena privativa de liberdade – é altamente eficiente como *enforcement* de regularização e quitação da dívida tributária.

Não se deve descurar, porém, que, na prática, as sanções têm esse caráter de punir e coagir o transgressor. Afinal, é da natureza dos crimes contra a ordem tributária a reparação de dano *patrimonial*, e, não, de viés didático para que o contribuinte não *fira mais o erário nem prejudique mais os concidadãos brasileiros...*

Trata-se de política há muito tempo adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro, que denota a prevalência do interesse do Estado na recomposição do

erário, proveniente da arrecadação tributária para consecução dos fins a que se destina, em detrimento da sanção penal.

Por essa razão é que se mostra *acertada* a decisão exarada pelo STF na ADI 4.273/DF, que considerou constitucional o mecanismo do sistema jurídico brasileiro que prevê a extinção de punibilidade de crime caso haja a extinção do crédito tributário pelo pagamento do tributo devido. E, ainda, a suspensão de pretensão punitiva do Estado quando do parcelamento de tributo realizado antes da denúncia criminal.

Afinal, tanto o pagamento quanto o parcelamento dos créditos tributários, além de resultarem em incremento da arrecadação tributária, exercem a cristalina função reparatória do dano patrimonial causado ao Estado. E, sendo o sistema jurídico *uno*, o reparo tributário impõe a despenalização prevista na legislação criminal.

Mostra-se essa extinção de punibilidade alinhada com os princípios da intervenção mínima ou da subsidiariedade, e da fragmentariedade (ou essencialidade), que suportam o direito penal, e foram utilizados como argumentos acertados pelo Ministro Nunes em seu voto na ADI 4.273/DF.

Assim, embora a subsidiariedade do uso do sistema penal para crimes contra a ordem tributária, ao ver dos autores, seja medida exacerbada para cobrança de tributos, vez que o direito tributário ainda disporia de outros mecanismos menos invasivos e muito mais eficazes para tal finalidade, está posto que o sistema jurídico brasileiro está estruturado dessa maneira. Por essa razão, e num mote de considerar como meta a *reparação do erário* afetado pela conduta lesiva do contribuinte *não conforme*, a extinção de punibilidade em razão do pagamento do tributo devido é medida totalmente esperada e justa para com o contribuinte até então inadimplente; isso, em nome da proibição do excesso.

A constitucionalidade declarada na ADI 4.273/DF é um passo ainda tímido, mas de crucial relevância na construção de um sistema jurídico brasileiro mais equilibrado e menos confiscatório.

## 8 REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020. v. I.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 4.273/DF. Ementa: Penal. Ação direta de inconstitucionalidade. Crédito tributário. Refis. Lei n. 11.941/2009, arts. 67, 68 e 69. Lei n. 10.684/2003, art. 9º, §§ 1º e 2º. Continência em relação à ADI 3.002, julgada prejudicada. Preliminar superada. Lei posterior que disciplinou a suspensão da pretensão punitiva em razão do parcelamento. Perda parcial de objeto da ação. Mérito. Incompatibilidade com os arts. 3º, I a IV, e 5º, *caput*, da Constituição Federal. Ofensa ao princípio da proibição de proteção deficiente. Inocorrência. Incidência dos princípios da intervenção mínima, fragmentariedade e proporcionalidade. constitucionalidade. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%204273%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%204273%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 30 out. 2024.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Noeses, 2012.
- CARVALHO Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 11. ed. São Paulo: Noeses, 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.
- CASTRO, Karina Brandão Alves de; SILVA, André Vitoriano da. A função social do tributo e o orçamento público como forma de implementação das políticas públicas. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 23, n. 121, mar./abr. 2015.
- DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2024.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1991.

FIGUEIREDO, M. V. de. *Lançamento tributário: revisão e seus efeitos*. São Paulo: Noeses, 2014.

GORDILLO, Agustín. *Princípios gerais do direito público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

GOTTI, Alessandra. *Direitos sociais*. São Paulo: Saraiva, 2012.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Sanções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, n. 138, p. 1-32, 1979. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v138.1979.43058>. Acesso em: 30 out. 2024.

HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Coimbra: Almedina, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARKY, Thomas. *Curso elementar de direito romano*. 8. ed. 16. tir. São Paulo: Saraiva, 1995.

MOUSSALÉM, Tárek Moysés. Classificação de tributos. Uma visão analítica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *IV Congresso Nacional de Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.

NEF – NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. Aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa – principais descobertas de estudo sobre a aplicação dessa penalidade no Brasil e em outros seis países. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio\\_final\\_fgv.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio_final_fgv.pdf).

NEF – NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. Estudo sobre a aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa. São Paulo: Fundação Getulio Vargas, 2022. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio\\_final\\_fgv.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio_final_fgv.pdf).

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.