



**ANTONIO MENEGHETTI FACULDADE
BACHARELADO EM DIREITO**

LARISSA KIRCHHOF BECKER

**A MODERNIZAÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL:
O NOVO REGIME PROPOSTO NO PLP 124/2022 PARA APRIMORAR O CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

Restinga Sêca, RS

2025

LARISSA KIRCHHOF BECKER

**A MODERNIZAÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL:
O NOVO REGIME PROPOSTO NO PLP 124/2022 PARA APRIMORAR O CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Bacharelado em Direito, da Faculdade Antonio Meneghetti – AMF, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do(a) Prof(a). Dr(a). Lucas Pacheco Vieira.

Restinga Sêca, RS

2025

**A MODERNIZAÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL:
O NOVO REGIME PROPOSTO NO PLP 124/2022 PARA APRIMORAR O CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL.¹**

Larissa Kirchhof Becker²

Lucas Pacheco Vieira³

SUMÁRIO: Introdução. 1 Lançamento, Crédito Tributário e a Tipificação das Multas Tributárias. 2 Proporcionalidade e Razoabilidade das Multas Tributárias e o Código Tributário Nacional. 3 O Projeto de Lei Complementar Nº 124/2022 e as Mudanças quanto à Proporcionalidade e a Razoabilidade das multas tributárias. Considerações Finais. Referências.

RESUMO: O presente trabalho aborda a necessidade de modernização do regime jurídico das sanções pecuniárias no ordenamento tributário brasileiro, partindo do pressuposto de que o sistema vigente, historicizado desde o Código Tributário Nacional (CTN), apresenta lacunas normativas que comprometem a efetividade dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. A crítica central reside na aplicação de percentuais de multa – notadamente na multa de ofício (75%) e na qualificada (150%) – que, por serem genéricos, acabam por conferir um tratamento uniforme a condutas de gravidade e culpabilidade manifestamente distintas, violando o princípio da individualização da pena. Em resposta a essa desproporcionalidade, o estudo concentra-se na análise do Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 124/2022, que estabelece possível nova sistemática destinada a aprimorar o Direito Tributário Sancionador, também conhecido como Direito Tributário Penal, por meio da introdução de critérios objetivos de graduação e mitigação das multas. Tais critérios buscam valorizar a boa-fé e a ação colaborativa do sujeito passivo, ponderando fatores como o cumprimento de obrigações acessórias, a readequação normativa, a ausência de dolo, fraude ou simulação e a inexistência de prejuízo ao erário. Portanto o PLP 124/2022 pode representar um passo fundamental para coibir o potencial confiscatório das penalidades excessivas, ao dotar a autoridade fiscal de instrumentos para exercer o poder sancionatório de forma mais proporcional, razoável, justa e coerente, alinhando, assim, o Direito Tributário aos comandos constitucionais que regem a limitação do poder de punir do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: Multas Tributárias; Proporcionalidade; Direito Tributário Sancionador; PLP 124/2025

ABSTRACT: The present work addresses the need for modernization of the legal framework for pecuniary sanctions in the Brazilian tax system, based on the assumption that the current system, historicized since the Brazilian National Tax Code, presents regulatory gaps that

¹ Artigo apresentado como requisito parcial para aprovação na disciplina Trabalho Final de Graduação II do Curso de Direito da Antonio Meneghetti Faculdade – AMF.

² Acadêmico do 10º semestre do curso de Direito da Antonio Meneghetti Faculdade (AMF). E-mail: larissakirchhof86@gmail.com.

³ Doutor em Ciência Jurídica pela Università degli Studi di Perugia e pela UNIVALI. Mestre em Direito da Empresa e dos Negócios pela UNISINOS. Professor de Direito Tributário e Direito Empresarial da Faculdade Antonio Meneghetti (AMF). E-mail: lucas@mmvadv.com.

compromise the effectiveness of the principles of proportionality and reasonableness. The central critique lies in the application of generic fine percentages—notably the ex-officio fine at 75% and the qualified fine at 150%—which end up conferring uniform treatment to conduct of manifestly distinct severity and culpability, thereby violating the principle of individualization of punishment. In response to this disproportionality, the study focuses on the analysis of Complementary Bill No. 124/2022, which establishes a possible new system intended to improve Sanctioning Tax Law, also known as Tax Criminal Law, through the introduction of objective criteria for the gradation and mitigation of fines. These criteria seek to value the good faith and collaborative action of the taxpayer (or responsible party), by weighing factors such as compliance with ancillary obligations, regulatory re-adaptation, the absence of willful misconduct, fraud, or simulation, and the absence of harm to the public treasury. Therefore, PLP 124/2022 may represent a fundamental step to curb the potential confiscatory nature of excessive penalties, by providing the fiscal authority with instruments to exercise its sanctioning power in a more proportional, reasonable, fair, and coherent manner, thus aligning Tax Law with the constitutional commands that govern the limitation of the State's power to punish.

KEYWORDS: Tax Fines; Proportionality; Sanctioning Tax Law; Complementary Bill No. 124/2022.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objeto central o novo regime das multas tributárias proposto no Projeto de Lei Complementar nº 124/2022 ('PLP 124/2022'), que dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária.

A temática das multas fiscais, pontualmente versada no PLP 124/2022, é insuficientemente tratada no Código Tributário Nacional, cujo anteprojeto data dos anos 1950, tendo sido encomendado por Oswaldo Aranha, então Ministro da Fazenda, e elaborado por Comissão Especial liderada por Rubens Gomes de Sousa, restando aprovado somente em 1966, após revisão que adicionou Gilberto de Ulhôa Canto entre os colaboradores da redação final do CTN.⁴

Embora nunca tenha tido qualquer de seus dispositivos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, raridade muitas vezes evidenciada em tom elogioso pela doutrina tributária, as multas tributárias carecem de melhor normatização no *Codex* fiscal brasileiro, em especial no tocante à proporcionalidade e razoabilidade das punições, uma vez que não se tem critérios legislativos objetivos de gradação e mitigação na aplicação destas em

⁴ REBOUÇAS, Oswaldo José. "A codificação do Direito Tributário no Brasil sob uma perspectiva histórica". In: Revista da FESDT. Porto Alegre, n. 5, jan/jun. 2010. p. 152-153.

face de infrações tributárias, o que impacta diretamente nas relações entre os contribuintes e o Fisco.

É na jurisprudência dos Tribunais, com destaque para a casuística do Supremo Tribunal Federal, que os contribuintes e o Fisco encontram orientações sobre limites e gradação das multas tributárias. No entanto, a demora do STF em decidir seus Temas de Repercussão Geral e a instabilidade das suas decisões, monocráticas e colegiadas, não oferece a necessária segurança jurídica para o sistema tributário brasileiro.

Neste contexto, formulou-se o seguinte problema de pesquisa: “Quais são as mudanças no âmbito das multas tributárias que podem advir da aprovação do PLP 124/2022?”. Isso porque a eventual aprovação do aludido Projeto de Lei Complementar trará significativas mudanças ao ordenamento jurídico fiscal pátrio, que produzirão consequências relevantes para os contribuintes e o Fisco, podendo, enfim, viabilizar proporcionalidade e razoabilidade no campo do Direito Tributário Sancionador.

Como método de abordagem, utiliza-se o método dedutivo, concretizando-se com a análise de um Projeto de Lei Complementar e do CTN para identificar as mudanças geradas para os contribuintes, em particular, e a ordem tributária brasileira em geral. Como método de procedimento, alinhado ao método de abordagem, será empregado o monográfico, mediante pesquisa legislativa, jurisprudencial e doutrinária.⁵

O trabalho está dividido em três capítulos para tratar de maneira fundamentada e adequada do objeto pesquisado. O primeiro capítulo versa sobre o lançamento tributário, o crédito tributário e a tipificação das multas na órbita tributária. O segundo capítulo aborda a questão da proporcionalidade e razoabilidade das multas tributárias, em cotejo com as disposições do Código Tributário Nacional. Lançadas as bases técnico-jurídicas necessárias, progride-se para o capítulo derradeiro, no qual é feito um exame sobre o PLP 124/2022 especificamente no que toca às multas tributárias e a inserção da razoabilidade e da proporcionalidade neste âmbito.

1 LANÇAMENTO, CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A TIPIIFICAÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Inicialmente, faz-se necessário preceituar como o Código Tributário Nacional de 1966 fornece informações sobre o lançamento e do crédito tributário, sendo essas as bases legais

⁵ MARCONI, Marina e LAKATOS, Eva. Metodologia do Trabalho Científico. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2024. p. 120-121.

para a possível aplicação de sanções tributárias, no caso de descumprimento de qualquer dos dois institutos da linha do tempo tributário, lançamento e crédito tributário.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Demonstrado por Hugo de Brito Machado Segundo⁶, crédito tributário é o nome dado à formalização da obrigação tributária do contribuinte, conforme está previsto no CTN. No art. 139 do CTN,⁷ tem-se que o crédito tributário decorre da obrigação principal, e ambas detêm a mesma natureza. A obrigação é ainda ilíquida, incerta e não exigível pelo Fisco, porém com seu lançamento, se torna crédito a ser cobrado por este, pois se torna líquida, certa e exigível. Assim, a autoridade administrativa tem a competência de constituir o referido crédito tributário, pelo lançamento deste, para que então, pelo princípio de legalidade, se faça de maneira unilateral o que é devido, dando liquidez, certeza e exigibilidade à anterior obrigação tributária do contribuinte.

No Código Tributário Nacional, não há regulamentação de constituição de crédito por meio de declaração ou confissão do contribuinte. Para Paulsen⁸, isso pode trazer o equivocado entendimento que o lançamento de ofício pela autoridade administrativa é a única modalidade de constituição do crédito tributário. Desse modo, outras modalidades podem ser interpretadas como inválidas ou ainda irregulares. O lançamento de ofício, nos casos de tributos em que a lei estabelece a obrigação do contribuinte de efetuar o cálculo e o pagamento, tem natureza estritamente supletiva. A atuação do Fisco se manifesta somente quando o contribuinte se omite ou atua de forma insatisfatória na apuração do débito, não realizando o pagamento ou a declaração devida. Contudo, o ato de lançamento se torna dispensável quando o próprio contribuinte formaliza o reconhecimento da dívida, seja por meio de declarações (quando de obrigações acessórias), confissões (instituto da denúncia espontânea) para obtenção de parcelamentos, ou depósitos que suspendem a exigibilidade, uma vez que o montante devido já está formalizado e aceito.

⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Manual de direito tributário - 15. ed., rev., atual.; Barueri - SP: Atlas, 2025.

⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966.

⁸ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo - 15 ed.; São Paulo - SP: SaraivaJur, 2024.

No livro de Leandro Paulsen⁹, Curso de Direito Tributário Completo, ele traz a explicação clara de que tem-se no CTN, três tipos de lançamento: 1) Por Declaração - neste modelo o próprio contribuinte fornece meios para que sejam apurados, pelo Fisco o crédito tributário e este o notifique do valor devido de tributo. “Note-se que não se cuida de declaração em que o contribuinte reconheça o débito, pois, se fosse o caso, dispensaria lançamento pelo Fisco”¹⁰, no lançamento por declaração, o contribuinte informa o que gerou o crédito e espera que a contabilização do montante devido de tributo; 2) Por Homologação (ou autolançamento) - nesta modalidade de lançamento, nenhuma ação direta do Fisco é necessária para que o crédito esteja consolidado. Trata-se de método onde o próprio contribuinte apura e paga o tributo, cabendo ao Fisco apenas aprovar a apuração de tributos de forma tácita ou expressa; ao passar o prazo de 5 (cinco) anos do fato gerador torna-se homologada, impedindo que o Fisco proceda lançamento de ofício de possível divergência entre valor declarado e pago pelo contribuinte; 3) De Ofício - é realizado exclusivamente pela autoridade fiscal quando a lei assim determinar, ou ainda quando o tributo for submetido por lei a alguma das outras modalidade de lançamento mas o contribuinte não realiza os atos que lhe cabia, “não tenha prestado as informações ou apurado e pago o tributo devido”¹¹. A modalidade de lançamento de ofício tem caráter supletivo, sendo que se trata da única maneira da Receita Federal conseguir obter a formalização do crédito tributário.

No livro Manual de Direito Tributário do ano vigente, o doutrinador Eduardo Sabbag¹² traz que, o lançamento tributário é o procedimento essencial que confere a exigibilidade à obrigação tributária principal, sendo o instrumento formal que a transforma em crédito tributário. Antes dessa formalização, a obrigação tributária existe, mas é ilíquida e inexigível, pois carece dos atributos de certeza e liquidez. A atuação do Fisco, por meio do lançamento, tem a dupla função de quantificar o valor devido (o quanto se deve) e qualificar a existência da dívida (o que se deve). Somente após a formalização deste ato, passa-se a tratar do crédito tributário, que é passível de cobrança. De forma muito simples e didática, existe a explicação do motivo de existir do Lançamento Tributário por Denari: “a função do lançamento, no plano da dinâmica tributária, é constituir o crédito tributário”¹³.

⁹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo - 15 ed.; São Paulo - SP: SaraivaJur, 2024.

¹⁰ Ibidem. p.304.

¹¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo - 15 ed.; São Paulo - SP: SaraivaJur, 2024. p.304.

¹² SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 17. ed. São Paulo - SP: Saraiva Jur, 2025.

¹³ DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário - 9. ed. - São Paulo: Atlas, 2008. p.207.

Machado Segundo¹⁴ traz ainda a definição de que o crédito tributário é o “nome que se dá à formalização da obrigação tributária”¹⁵, sendo que pode ser o dever de pagar tributo ou ainda o dever de pagar penalidade tributária de forma pecuniária, depois que este se torna líquido, certo e exigível por meio do lançamento. Ou seja, é através do lançamento que a obrigação tributária decorrente de fato gerador existente, se torna crédito tributário. Ainda de acordo com o doutrinador, se faz necessário o registro de que toda e qualquer obrigação de pagar envolve necessariamente um ajustamento, sem isso, embora a obrigação seja exigível ela é ilíquida e incerta. Ocorre no entanto que em obrigações privadas esse ajustamento é feito pelas próprias partes contribuintes, de forma consensual; as quais quando não chegam em um acordo, acabam por provocar o Judiciário, para que este faça a liquidação e o ajustamento da dívida em lide.

Para Paulsen¹⁶, o instituto do lançamento fiscal tem caráter documental. A forma pela qual será feita sempre dependerá do regime exigido para o lançamento de determinado tributo, e também das circunstâncias pelas quais será apurado pela Receita Federal. Tal documento deverá conter todos os elementos indispensáveis para identificação sem equívocos da obrigação por este sugerida.

Desde o momento em que o lançamento é efetuado, conforme Machado Segundo¹⁷, ele está sujeito a ser objeto de controle de legalidade, que pode ser feito pelo Poder Judiciário (por provocação do sujeito passivo) ou ainda pela própria Administração Pública. Quando o controle de legalidade é realização pela Administração Pública é conhecido como Controle Interno de Legalidade do Lançamento; este controle pode ser feito de ofício, assim como também pode ser provocado como exercício do direito de petição conforme a Carta Magna Nacional em seu art. 5º, inciso XXXIV alínea “a” (“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 Como resultado do princípio da legalidade a Administração Pública deve agir de acordo com a lei e também deve corrigir seus atos que podem eventualmente terem sido praticados não conforme a lei.

¹⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Manual de direito tributário - 15. ed., rev.; atual.; Barueri - SP: Atlas, 2025.

¹⁵ Ibidem. p.151.

¹⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo - 15 ed.; São Paulo - SP: SaraivaJur, 2024.

¹⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Manual de direito tributário - 15. ed., rev.; atual.; Barueri - SP: Atlas, 2025.

¹⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado Federal, 1988

Ainda conforme Machado Segundo¹⁹, após o contribuinte ser notificado que foi realizado o lançamento, ele detém um prazo para impugnar, ou não, caso deseje impugnar o lançamento dará início ao processo administrativo que faz o controle da sua legalidade. Por entendimento do STJ (Superior Tribunal de Justiça), a impugnação ao lançamento somente não é obrigatória quando se tratar de homologação feita de forma expressa pelo próprio contribuinte, neste caso haverá a imediata inscrição em dívida ativa e consequente ação de execução fiscal. Caso o lançamento não for mera apuração de valores feitos pelo contribuinte é necessário que seja oferecido prazo para que o contribuinte apresente defesa, ou seja, faça a devida impugnação. Alguns doutrinadores chamam esse processo administrativo fiscal de “fase contenciosa” ou “fase litigiosa” do lançamento; essa nomeação também pode ser encontrada em dispositivos da própria legislação nacional como por exemplo no Decreto nº 70.235/1972 (que dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências) em seu artigo 14 (“Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”).²⁰

Paulsen²¹ reconhece que muito embora o CTN traz expresso que a constituição do crédito tributário se faria tão somente pelo lançamento pela autoridade administrativa, se vê situações em que o lançamento administrativo não é necessário, pois a certeza e a liquidez do crédito tributário, já estão definidas em ato feito pelo próprio contribuinte, como pode ser visto no instituto conhecido como denúncia espontânea da infração tributária que é de grande importância para que assim sejam evitadas sanções administrativas tributárias injustas, pois se vê que em muitas situações, o contribuinte comete erro de boa-fé por causa da enorme complexidade das normas jurídicas vigentes de natureza fiscal, assim como a grande quantidade de obrigações acessórias, que o contribuinte muitas vezes é mal informado ou desconhece. Ainda necessário frisar, que o ato de visibilidade do crédito tributário realizado pelo contribuinte de maneira alguma pode ser chamado de “lançamento”, pois esse se trata de atribuição privativa de autoridade como bem dito no art. 142 do CTN: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente (...)”.^{22 23}

¹⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Manual de direito tributário - 15. ed., rev.; atual.; Barueri - SP: Atlas, 2025.

²⁰ BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 110, n. 46, p. 2869, 6 mar. 1972.

²¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo - 15 ed.; São Paulo - SP: SaraivaJur, 2024.

²² GIMENES, Nilson Roberto da Silva. Sanções Tributárias: Fundamentos e Aplicabilidade à luz dos princípios constitucionais. RFD - Revista da Faculdade de Direito da UERJ - n.40, Rio de Janeiro - RJ, 2021.

²³ BRASIL, . Código Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966.

Conforme Denari²⁴ a fase contenciosa pode ser iniciada de duas maneiras: a) pelo Fisco - quando for constatada a sonegação de tributos a fiscalização lavrará auto de infração; b) pelo contribuinte - quando este impugna as maneiras adotadas pelo fisco para o lançamento dos devidos tributos. Quando a impostos de imposição²⁵ (ICMS e IPI), caso o contribuinte não recolha o valor devido de tributo, ou ainda faça o recolhimento *a menor* do que o estipulado; o fisco ao tomar conhecimento da sonegação realiza auto de infração ou ainda imposição de multa, momento em que também instaura procedimento administrativo tributário. Caso o contribuinte não aceitar o auto de infração a si atribuído pelo fisco, poderá impugná-lo, assim portanto oferecendo sua defesa administrativa. Ainda no caso de tributos sem imposição²⁶ (IPTU), uma notificação de aviso de lançamento é expedida pelo Fisco ao contribuinte; caso o contribuinte não esteja de acordo com o que foi lançado, poderá impugnar o lançamento por meio de reclamação, ficando assim instaurado o processo administrativo tributário.

O contribuinte, de acordo com Denari²⁷, o contribuinte pode saldar o débito fiscal, logo após a notificação de auto de infração ou de aviso de lançamento, tornando assim frustrada a instauração de processo administrativo tributário.

Como visto por Machado Segundo²⁸, quando realizada a revisão do lançamento, ainda que venha a ser possível que esta ação venha reduzir ou extinguir o crédito tributário, pode também aumentar o valor do tributo inicialmente lançado. No caso de ampliação do valor, conforme art. 146 do Código Tributário Nacional²⁹, o aumento somente será efetivado, em relação à determinado sujeito passivo, quando o fato gerador que deu origem ao tributo tenha ocorrido após a sua introdução. Em resumo, se a autoridade administrativa quiser modificar a interpretação adotada no ato do lançamento, tal modificação somente surtirá efeito contra fatos após a cientificação do sujeito passivo, tratando-se de simples mudança de interpretação, caso contrário, será um erro na aplicação da legislação e sua correção terá efeitos *ex tunc*, ou seja, retroagirá até a data da ação que deverá ser corrigida.

A Lei nº 8.137/90 “Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências”. A referida lei, já em seu artigo 1º descreve os crimes tributários mais danosos — sonegação, fraude ou conluio — , cujo tipificação exige

²⁴ DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário – 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

²⁵ Ibidem.

²⁶ Ibidem.

²⁷ Ibidem.

²⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Manual de direito tributário - 15. ed., rev.; atual.; Barueri - SP: Atlas, 2025.

²⁹ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966.

que o resultado tenha sido: “suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, (...)”.³⁰

Denari³¹ afirma que a violação das normas que a legislação prevê caráter repressivo, ou ainda, punitivo são as infrações tributárias. se deve ressaltar que o Direito Tributário deve ter o discernimento que o indivíduo que viola as regras previstas nas leis tributárias, não pode ser igualado ao inadimplente, este que na grande maioria das vezes não possui recursos para o pagamento do tributo em seu vencimento. Essa distinção entre infrator e inadimplente foi notada pelo redator do CTN, em capítulo que faz identificação dos sujeitos passivos ou responsáveis tributários, onde: “o parágrafo único do art. 134 do CTN faz expressa alusão às multas de mora, conferindo-lhes tratamento diverso daquele previsto no art. 135, alusivo às multas por infração”.³²

As multas tributárias são abrangidas pelo crédito tributário estabelecido, pois a obrigação principal que deu origem é a obrigação de pagar tributo ou ainda pagar penalidade *in pecunia*.³³ Em virtude da inclusão da multa no conceito de crédito tributário, conforme estabelecem os artigos 113, §§ 1º e 3º, e 139 do Código Tributário Nacional (CTN), bem como o artigo 43 da Lei nº 9.430/96³⁴, atualmente é plenamente possível e viável utilizar valores pagos indevidamente a título de multa para realizar a compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.³⁵

Ainda conforme Denari³⁶, a causa mais frequente para que haja extinção da punibilidade é o pagamento dos tributos antes que a denúncia de infração seja recebida pelo juiz da ação penal. Esse modelo de extinção mostra que a ação penal é instaurada apenas como validade para que se aumente a arrecadação tributária. Após muitas evasivas legislativas, houve a união de dois benefícios fiscais que tem relação com a aplicação da sanção penal, quais sejam: a) a punibilidade extinta na hipótese de pagamento do débito; e b) quando houver parcelamento do tributo haverá a suspensão da pretensão de punir do Estado.

³⁰ BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. 1990. s.p.

³¹ DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário – 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

³² Ibidem.

³³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Manual de direito tributário - 15. ed., rev., atual.; Barueri - SP: Atlas, 2025.

³⁴ BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. 1996.

³⁵ STJ, 1ª T., REsp 798.263/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. em 15/12/2005, DJ de 13/2/2006, p. 717.

³⁶ DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário – 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

A Lei nº 9.430/1996³⁷ (arts. 44 e 61), estabelece as sanções pecuniárias, mas o legislador pecou pela falta de rigor técnico ao não classificar as espécies de multas. Coube, portanto, à doutrina estruturá-las em categorias,³⁸ como demonstrado na tabela abaixo (tabela 1):

Tabela 1: Espécies e Subespécies de Multas Tributárias na Legislação Brasileira

Espécies e Subespécies de Multas Tributárias na Legislação Brasileira					
Espécie de Multa	Subespécie	Base Legal (LEI.9.430/96)	Percentual Básico	Função Principal	Hipótese de Incidência
Multa de Mora	—	Art. 61	Varia (Até 20%)	Indenizatória e Punitiva	Atraso no pagamento do tributo vencido.
Multa de Ofício	Multa Não Qualificada (de Ofício)	Art. 44, I	75%	Punitiva e Repressiva	Falta de pagamento /recolhimento, ausência ou inexactidão da declaração (Multa de Ofício Não Qualificada).
	Multa Qualificada	Art. 44, § 1º	100% ou 150% (reincidência) - Lei 14.689/23	Punitiva (Máxima Repressão)	Conduta dolosa (com intenção) - Comprovada fraude, sonegação ou conluio.
	Multa Agravada	Art. 44, § 2º	Acréscimo de 50%	Punitiva (Agravante)	Dificultar a fiscalização após o início do procedimento fiscalizatório. É um acréscimo à multa básica (75%) ou qualificada (150% ou 100%).
Multa Isolada	—	Art. 44, II (Exemplo)	Varia (Geralmente valores fixos ou percentuais sobre o valor do pagamento ou operação)	Punitiva	Descumprimento de obrigações acessórias (ex: atraso na entrega de declarações), aplicada sem que haja lançamento do tributo.

Fonte: Elaborado pela autora em Nov. de 2025

Para Masina,³⁹ as multas tributárias não são tributos, mas sim espécies de sanções administrativas. Elas somente são aplicadas como resposta à alguma infração tributária, ou seja, com o descumprimento de obrigações principais (não pagamento de tributo), ou com o não cumprimento de obrigações acessórias (omissão de declaração quando se fizer necessária). O fundamento de tais funções é o Poder de Polícia do Estado, sendo assim,

³⁷ BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. 1996.

³⁸ MICKELBERG, Michelle Camini. O princípio da vedação ao confisco e as multas tributárias na atual jurisprudência do STF. Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, São Paulo, v. 37, n. 137, p. 61-74, abr./jun. 2018.

³⁹ MASINA, Gustavo. Sanções Tributárias: Definições e Limites. Tese de Doutorado em Direito - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015.

respondem a um regime jurídico próprio. O poder sancionador do Direito Tributário deve vir dotado de uma relativa autonomia, sendo assim, não se sujeitando somente ao Direito Penal ou ao Tributário clássico, mas sim deve ser norteado por princípios específicos que derivam da Constituição Federal. Assim, multas e sanções políticas derivadas de crimes tributários devem ter sua interpretação baseada em Estado de Direito, legalidade, segurança jurídica, proporcionalidade, razoabilidade e proibição de excesso, assim englobando sobre princípios constitucionais e postulados normativos.

No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS⁴⁰, foi estipulado um limite máximo, no qual o seu cumprimento *a maior* figuraria confisco. Fazer a diferença entre as naturezas originárias do ilícito fiscal é de fundamental importância para que se possa compreender o art. 113 § 1º do CTN, qual seja, no referido parágrafo do artigo em sua parte inicial traz que o inadimplemento da obrigação principal pode ser definido como ilícito sendo por isso punida com penalidade pecuniária; na segunda parte do parágrafo artigo, o ilícito pode ser punido com multa por infração material. Ainda de acordo com o mesmo artigo, porém em seu § 3º do Código Tributário Nacional, quando descumprida a obrigação acessória ela se converte em principal, podendo ser sancionada penalidade por infração formal^{41 42}.

No artigo da Dra. Misabel e Breyner⁴³, no cenário do Direito Tributário, a conduta do contribuinte que adota uma interpretação dos fatos ou da norma tributária — ainda que diferente daquela posteriormente adotada pela Fazenda Pública Nacional e que resulte em pagamento *a menor* — não configura um ilícito mais grave do que a omissão dolosa ou a simples mora. Afinal, a mera divergência interpretativa, quando ausente dolo, fraude ou simulação, configura direito fundamental do contribuinte, inerente ao sistema de defesa e de questionamento do lançamento, seja na esfera administrativa ou judicial. Ademais, o contribuinte em situação de divergência positiva não pode ser comparado, àquele que, ciente da dívida, a declara e não a paga, o que segundo o código tributário nacional.

Assim como o STF e o STJ já definem em súmulas quanto aos assuntos de proporcionalidade punitiva ao contribuinte, e a razoabilidade das multas aplicadas. Assim, a

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 727.872/RS, Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgado em: 28 de abril de 2015. Publicado no DJe em 30 de abr. de 2015

⁴¹ DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. 2016. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/04/Multas-tributarias-Artigo-Misabel-e-Frederico.pdf> Acesso em: 28/05/2025.

⁴² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília - DF: Presidência da República, 1966.

⁴³ Ibidem

maior onerosidade da multa de ofício, aplicada à diferentes interpretações, demonstra uma notável desproporcionalidade punitiva. A multa de ofício de alto valor, somente seria aceitável, quando o contribuinte não pagar o tributo devido com envolvimento de dolo, fraude, sonegação ou simulação; sendo essas condutas, de acordo com a legislação, mais graves por se parecerem, em diversos pontos com o tipificado no Código Penal como sonegação.⁴⁴

Em análise crítica ao posicionamento do STF, se observa que se tentou estabelecer uma distinção de natureza entre a multa de mora e a multa de ofício, considerando a primeira um "desestímulo" à impontualidade e a segunda uma "reprimenda" genuinamente punitiva, aplicada quando a fiscalização constata a supressão de tributo. Contudo, essa tentativa de distinção de propósitos é inconsistente, visto que ambas as penalidades decorrem de um ilícito, o que lhes confere natureza intrinsecamente punitiva. A diferença prática entre elas é, essencialmente, temporal e quantitativa: a multa de mora é devida pelo atraso quando o contribuinte se antecipa à fiscalização (com alíquota menor, como 20%), ao passo que a multa de ofício é imposta pelo Fisco no lançamento, após o início do procedimento fiscalizatório. O ponto central é se essa mera diferença procedimental e de momento justifica a disparidade desproporcional de alíquotas entre as duas modalidades de sanção⁴⁵.

Por fim, a diversidade de multas reflete a variação na gravidade da violação jurídica, assim, no âmbito do Direito Tributário Sancionador, essa diferenciação reforça a exigência da estrita observância do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade entre a infração cometida e a sanção imposta.⁴⁶

2 PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Após estudo sobre a aplicação das multas e sanções no Direito Tributário se encontra o impasse entre o que realmente é aceitável como valor pecuniário para tais fins, nesse âmbito nascem os princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade que serão mais aprofundados neste capítulo.

⁴⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. 2016.

⁴⁵ Ibidem.

⁴⁶ MICKELBERG, Michelle Camini. O princípio da vedação ao confisco e as multas tributárias na atual jurisprudência do STF. Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, São Paulo, v. 37, n. 137, p. 61-74, abr./jun. 2018.

Para Oliveira⁴⁷, para aplicação de penalidades aos contribuintes, deve-se fazer uma distinção entre ele, para tanto não comparando o contribuinte de boa-fé, que pode ter cometido um erro, mas sem a intenção de enganar o sistema fiscal nacional, com o contribuinte que comete erro visando inadimplir suas obrigações tributárias, este usando para tanto de dolo, fraude ou simulação. Quando visualizado uma divergência entre a infração cometida e a punição à ela atrelada, se torna impossível, tendo como base os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, identificar a multa como válida aquele caso concreto, ainda que estejam ausentes os quesitos que a lei baliza como tributo de efeito confiscatório, lido na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 150, inciso IV.⁴⁸

A análise do artigo "Pauta, público, princípios e precedentes: condicionantes e consequências da prática deliberativa do STF", do autor Virgílio Afonso da Silva⁴⁹ aponta que a Corte Suprema utiliza os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade como pilares metodológicos no exercício de seu papel jurisdicional. Esses conceitos são entendidos como critérios de validação e controle que impedem o excesso e a arbitrariedade nos atos estatais. Fundamentalmente, eles obrigam o tribunal a testar se qualquer medida restritiva de direitos é apropriada ao objetivo, insubstituível por meio menos danoso e se o custo da restrição não supera o benefício obtido. Ao adotar esse raciocínio estruturado, o STF busca conferir uma base de legitimidade técnica e moral às suas decisões, especialmente aquelas de alto impacto social ou político.

Ainda versando sobre o artigo predito,⁵⁰ embora a proporcionalidade seja essencial para resolver a colisão de normas constitucionais, como a ponderação entre a segurança pública e as garantias individuais, ela exige que os ministros realizem juízos de valor que podem ser criticados por sua subjetividade. Assim, a correta aplicação da razoabilidade e da proporcionalidade atua como um termômetro da racionalidade e da previsibilidade da Justiça Constitucional brasileira.

Sarlet, Marinoni e Mitidiero⁵¹ advertem que, embora os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade apresentem similaridades, eles não devem ser

⁴⁷ OLIVEIRA, Maria das Graças Patrocínio. Sanções tributárias e os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Editora Almedina, São Paulo - RS, 2020.

⁴⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília/DF: Senado Federal, 1988.

⁴⁹ SILVA, Virgílio Afonso da Silva. Pauta, público, princípios e precedentes: condicionante e consequências da prática deliberativa do STF. *Suprema - Revista de Estudos Constitucionais*, Brasília/DF, v.1, n.1, jan/jun 2021. p. 22-56.

⁵⁰ SILVA, Virgílio Afonso da Silva. Pauta, público, princípios e precedentes: condicionante e consequências da prática deliberativa do STF. *Suprema - Revista de Estudos Constitucionais*, Brasília/DF, v.1, n.1, jan/jun 2021. p. 22-56.

⁵¹ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de direito constitucional. São Paulo - SP: Revista dos Tribunais, 2012. p. 213-214.

equiparados. A distinção reside, sobretudo, na estrutura metodológica de aplicação da proporcionalidade, que se desdobra em três subprincípios (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito). A aplicação do princípio da proporcionalidade, é estruturada em sistema tripartite como já visto anteriormente. O processo de análise da proporcionalidade, inicia-se pela verificação da adequação, que exige que o intérprete confirme se a medida estatal é o instrumento apto e idôneo para atingir o objetivo pretendido. Em seguida, analisa-se a necessidade (ou exigibilidade), que impõe a escolha pela medida menos gravosa ou interventiva, dentre todas aquelas que se mostrem igualmente eficazes para o mesmo fim. O último passo é a análise da proporcionalidade em sentido estrito, que alguns autores também identificam como a própria razoabilidade. Esta etapa final ocorre mesmo que a medida seja adequada e necessária, exigindo que se avalie se o meio é conforme à razão, demonstrando equilíbrio, moderação e harmonia, e se não é arbitrária, correspondendo aos valores e ao senso comum vigentes na sociedade.⁵²

Ávila⁵³ traz a percepção que a razoabilidade é definida como um postulado que estrutura a aplicação de outras normas, atuando na relação entre a generalidade da regra e a particularidade do caso concreto. Ela é apresentada em três grandes vertentes: Razoabilidade como Igualdade - impõe a necessidade de harmonizar a norma geral com o caso individual. Essa concepção exige que se considere a boa-fé e os acontecimentos que levaram ao caso concreto; e, nos casos anormais em que a aplicação da regra compromete um fim justificado, a consequência da regra pode ser afastada, funcionando como um corretivo da lei geral; Razoabilidade como Congruência - estabelece o dever de harmonização do Direito com suas condições externas. Isso demanda, de um lado, a existência de um suporte empírico para a medida adotada, sob pena de ser considerada arbitrária; de outro, exige uma relação congruente entre o critério de diferenciação estabelecido e a medida implementada; Razoabilidade como Equivalência - que exige uma relação de correspondência justa entre o valor de uma medida e o critério que a dimensiona, como a relação entre o custo de um serviço e o valor da taxa cobrada por ele.

A proporcionalidade para Ávila⁵⁴ é entendida como um postulado que só se aplica quando há uma relação de causalidade entre um meio e um fim que se deseja atingir. Sua função é controlar a validade das medidas estatais que buscam promover um objetivo,

⁵² PERUCHIN, Marcelo Caetano Guazzelli. O princípio da proporcionalidade como ferramenta eficaz para a aferição da ilegitimidade da indevida restrição a direitos fundamentais, no âmbito do processo penal. *Revista Brasileira de Direito Processual Penal*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 218-229, jan./jun. 2015.

⁵³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos* - 18ª edição rev. e atual. - São Paulo/SP. Malheiros Editores, 2018.

⁵⁴ *Ibidem*.

garantindo que os meios escolhidos para atingi-lo sejam justificados e equilibrados. O autor a desmembra em três etapas cumulativas. A primeira é a Adequação (ou Apropriação), que exige que o meio seja apto a promover a finalidade almejada. A segunda é a Necessidade (ou Exigibilidade), a qual demanda que o meio seja o menos restritivo possível aos direitos fundamentais, entre todos os meios igualmente adequados. A terceira e última é a Proporcionalidade em Sentido Estrito, que consiste no juízo de ponderação propriamente dito, onde se verifica se as vantagens obtidas com a adoção da medida superam as desvantagens ou sacrifícios que ela impõe.

Avila⁵⁵ ainda estabelece uma distinção clara entre os dois postulados: a razoabilidade não faz referência a uma relação de causalidade entre meio e fim, sendo aplicada em conflitos como o geral *versus* o individual ou norma *versus* realidade, enquanto a proporcionalidade exige a relação de causalidade e atua na análise da validade da medida em função da promoção de um fim. Além disso, o autor trata o postulado da Proibição de Excesso como um postulado autônomo e distinto da proporcionalidade. A proibição de excesso visa impedir a restrição excessiva de qualquer direito fundamental, funcionando como um limite que impede que a aplicação de uma regra ou princípio elimine o núcleo inviolável de outro direito. Diferente da proporcionalidade, o exame do excesso não pressupõe a análise de um meio em relação a um fim, apenas avaliando se a restrição ultrapassa o limite máximo de validade do direito fundamental.

A razoabilidade interna de uma lei exige que se avalie, inicialmente, se há uma relação lógica, racional e proporcional entre seus motivos (o problema ou situação que a originou), os meios (a ação ou medida adotada) e os fins (o objetivo a ser alcançado). Como exemplificado de forma simples por Barroso⁵⁶, a medida será considerada razoável se o congelamento de preços de medicamentos essenciais for o meio escolhido para garantir o acesso a esses remédios por pessoas de baixa renda diante de um período inflacionário. Em contraste, a medida seria não razoável se, em resposta ao aumento estatístico de uma doença sexualmente transmissível (motivo), fosse implementada a proibição de bebidas alcoólicas no carnaval (meio) com o objetivo de impedir a contaminação (fim), uma vez que não existe conexão direta entre o consumo de álcool e a transmissão da doença, quebrando a necessária coerência entre os elementos.

⁵⁵ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos - 18ª edição rev. e atual. - São Paulo/SP. Malheiros Editores, 2018.

⁵⁶ BARROSO, Luís Roberto. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no Direito Constitucional. In: Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, nº 4, p. 160-175, jul./dez. 1996.

O Princípio da Razoabilidade atua como um critério para avaliar os atos do Poder Público, buscando assegurar que tais ações estejam alinhadas com o valor maior da justiça presente em todo sistema legal. Apesar de ser um conceito de difícil definição formal, sendo mais fácil de ser apreendido por intuição, ele se manifesta como um conjunto de ideias que o tornam inerentemente subjetivo. Em essência, um ato razoável é aquele que demonstra equilíbrio, moderação e harmonia — conforme à razão —, evitando o capricho ou o arbítrio, e que se alinha com o senso comum ou os valores predominantes em determinada sociedade e época.⁵⁷

Conforme Quintana⁵⁸ o princípio da razoabilidade exige que o legislador demonstre a adequação entre as medidas adotadas e os objetivos que pretende alcançar. Esse princípio funciona como um controle para garantir que os instrumentos normativos não sejam arbitrários ou desprovidos de fundamento, devendo ser coerentes e proporcionais tanto em relação às circunstâncias que os motivaram quanto às finalidades buscadas. Portanto, a essência do postulado reside na relação de correspondência lógica estabelecida entre a ação legislativa e os resultados que se deseja atingir.

Explanado por Barroso⁵⁹, a doutrina jurídica luso-brasileira, fortemente influenciada pelo direito alemão, endossa a tríplice caracterização do princípio da proporcionalidade, que é analisado através de três requisitos essenciais: o primeiro é a adequação, que exige que a medida adotada pelo Poder Público seja apta a atingir o objetivo almejado; o segundo é a necessidade (ou exigibilidade), que impõe a escolha pelo meio menos gravoso disponível para alcançar o fim pretendido; e o terceiro é a proporcionalidade em sentido estrito, que consiste na ponderação entre o ônus imposto aos direitos do cidadão e o benefício (interesse público) obtido, verificando se a intervenção é justificável. Versando sobre o assunto de razoabilidade e proporcionalidade, Filho⁶⁰ diz muito acertadamente: "Resumidamente, pode-se dizer que uma medida é adequada, se atinge o fim almejado, exigível, por causar o menor prejuízo possível e finalmente, proporcional em sentido estrito, se as vantagens que trará superarem as desvantagens."

No contexto brasileiro⁶¹, a aplicação do princípio da razoabilidade tem sido limitada e restrita devido ao apego exagerado a dogmas rígidos da separação de Poderes. Existe uma

⁵⁷ Ibidem.

⁵⁸ QUINTANA, Segundo V. Linares. Reglas para la Interpretación Constitucional, Plus Ultra, Buenos Aires, 1987, p. 128.

⁵⁹ BARROSO, Luís Roberto. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no Direito Constitucional. In: Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, nº 4, p. 160-175, jul./dez. 1996.

⁶⁰ FILHO, Willis Santiago Guerra. Ensaios de Teoria Constitucional, 1989, p. 87.

⁶¹ BARROSO, Luís Roberto. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no Direito Constitucional. In: Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, nº 4, p. 160-175, jul./dez. 1996.

persistente resistência em aceitar o controle judicial do mérito dos atos praticados pelo Poder Público. Essa resistência visa preservar uma ampla margem de discricionariedade e autonomia para a atuação dos órgãos e agentes públicos, especialmente nas áreas onde suas decisões sobre conveniência e oportunidade são tidas como essenciais.

O princípio da proporcionalidade no Direito Tributário não possui um limite de aplicação pré-estabelecido, pois sua adequação é definida pela análise de cada caso concreto. No entanto, é recorrente a observação de que esse postulado é desrespeitado quando são utilizadas sanções políticas — que visam forçar a arrecadação tributária a qualquer custo —, resultando em uma ofensa às garantias constitucionais fundamentais.⁶²

Dessa forma, de conforme Silva,⁶³ a proporcionalidade e a razoabilidade são retratadas não apenas como regras jurídicas, mas como eixos de justificação que permeiam a atividade decisória do STF. O autor examina como a Corte Suprema Brasileira se esforça para utilizar esses princípios de forma a demonstrar o equilíbrio entre os valores em conflito, fornecendo uma argumentação que resiste ao escrutínio externo. Em última instância, o uso eficaz e transparente desses postulados é visto como crucial para a aceitação e a estabilidade das decisões do Tribunal no cenário jurídico e político nacional.

Ainda versando sobre como na prática se interpreta as sanções tributárias, temos a definição de Neto⁶⁴, a sanção é o que confere o caráter jurídico a uma norma, pois somente a previsão de uma consequência coercitiva para o descumprimento do dever/ser é capaz de transformar um mero preceito em uma norma jurídica. Em outras palavras, a juridicidade da lei está intimamente ligada à sua capacidade de impor uma punição ou medida reparatória, na maioria das vezes pecuniária, em caso de violação.

Para Paulsen,⁶⁵ os efeitos que resultam da aplicação da sanção tributária devem ser menores do que as sanções políticas que ferem os direitos fundamentais do infrator. Para tanto, faz-se relevante presumir que a maioria da sociedade concorde com a sanção tributária levando em conta as restrições possivelmente ocasionadas aos direitos fundamentais constitucionais do indivíduo que cometeu o ilícito — lhe sendo protegido da proibição do excesso. Sendo assim, tais medidas serão mais numerosas e benéficas do que os malefícios causados pelo contribuinte.

⁶² SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 17. ed. São Paulo - SP: Saraiva Jur, 2025.

⁶³ SILVA, Virgílio Afonso da Silva. Pauta, público, princípios e precedentes: condicionante e consequências da prática deliberativa do STF. Suprema - Revista de Estudos Constitucionais, Brasília/DF, v.1, n.1, jan/jun 2021. p. 22-56.

⁶⁴ NETO, Francisco Leocádio Ribeiro Coutinho. Gradação das Multas Tributárias: Estudo sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria sancionatória - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019.

⁶⁵ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo - 15 ed.; São Paulo - SP: SaraivaJur, 2024.

Para Osório,⁶⁶ em uma análise do poder sancionador estatal, é fundamental distinguir as sanções penais das administrativas em suas finalidades, notando-se que ambas se desvinculam da função meramente ressarcitória. A sanção penal foca principalmente na punição da infração e na prevenção de crimes; já a sanção administrativa, embora exerça o poder punitivo do Estado, tem como objetivo principal o caráter disciplinar e o pedagógico, buscando manter a ordem e a funcionalidade de um setor fiscal, sendo essa natureza punitiva é secundária à finalidade educativa e de controle. Neste sentido se tem que, conforme a natureza da violação e o objetivo estatal, as sanções jurídicas podem ter três finalidades distintas: a execução coercitiva: que visa restaurar o *status quo* exigido pela norma por meio do cumprimento forçado da obrigação; a reparação do dano: que busca compensar o prejuízo sofrido por terceiros através de uma indenização; ou ainda a repressão: que se manifesta pela aplicação de uma penalidade ou castigo ao infrator como resposta direta ao comportamento ilícito praticado pelo contribuinte.⁶⁷

Para Neto,⁶⁸ as funções acima mencionadas “não se excluem e frequentemente cumulam-se”. Ainda para o autor, quando a sanção tributária imposta ao contribuinte for exagerada ou inestimável, a sua função repressiva, coercitiva ou reparadora fica prejudicada, daí se extrai a importância de que seja respeitado o princípio da proporcionalidade. Os princípios jurídicos inserem valores essenciais no ordenamento e exercem grande influência em sua estruturação, dentre eles, o princípio da proporcionalidade possui especial relevância, pois sua aplicação exige a ponderação de diversos outros subprincípios. Nesse contexto, as multas tributárias devem estar em estrita conformidade não apenas com o Sistema Constitucional Tributário, mas também com princípios fundamentais do nosso ordenamento, destacando-se a proporcionalidade, a razoabilidade e a igualdade.

Como visto por Neto⁶⁹, as multas aplicadas pelo fisco são desproporcionais, excessivas e muitas vezes trazem consigo a impossibilidade do pagamento pelo contribuinte, o que acaba gerando um grande ciclo vicioso — onde o contribuinte sancionado acaba recorrendo, os processos se arrastam por inúmeros anos, e que acabam as multas por serem reduzidas ou perdoadas pelo REFIS (Programa de Recuperação Fiscal).

Essas altas taxas de multas aplicadas pelo Direito Tributário Sancionador exigem que seja realizada uma reforma em todo sistema sancionatório brasileiro. O sistema de sanções

⁶⁶ OSÓRIO, Fábio Medina. Direito Administrativo Sancionador, 2ª ed., Editora RT, São Paulo-SP, 2005.

⁶⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed. Editora Saraiva, São Paulo, 2006.

⁶⁸ NETO, Francisco Leocádio Ribeiro Coutinho. Gradação das Multas Tributárias: Estudo sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria sancionatória - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019. p. 59.

⁶⁹ Ibidem.

administrativas tributárias atuais são ineficientes e acabam por contribuir para aumento da sonegação e conseqüentemente de litígios, tanto que se evidencia uma grande quantidade de Julgados de Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal sobre tema de proporcionalidade de multas e cobrança de tributos, para que não seja sobrecarregando o Judiciário Nacional.

Os princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade são aplicados pelo STF como instrumentos de controle de constitucionalidade material, sendo cruciais para coibir o excesso do poder punitivo estatal (multas) e a coerção indireta (sanções) na cobrança de tributos, manifestando-se principalmente na vedação ao efeito confiscatório (art. 150, IV, da CF). Essa relação pode ser vista de duas maneiras: a) Limites de Multas Confiscatórias (Proporcionalidade); e b) Controle de Outras Medidas e Encargos (Razoabilidade e Proporcionalidade): Os princípios se estendem para avaliar a adequação de outras exigências.

Existe assim, a necessidade de aplicação do princípio da proporcionalidade, e sugere, a criação de uma lei nacional que estabeleça limites para as sanções tributárias administrativas.

Neto⁷⁰ ainda argumenta que, o Direito Tributário Sancionador devia adotar um sistema parecido com a vista pelo Direito Penal, sendo assim, que as multas sejam graduadas conforme a gravidade da infração cometida, ainda considerando outros fatores, como dolo, reincidência, capacidade econômica do contribuinte e etc, assim pode se ver maior justiça e equilíbrio nas sanções aplicadas. Ainda como explana de maneira muito assertiva Oliveira⁷¹, que o Supremo Tribunal Federal (STF), ao analisar penalidades tributárias moratórias previstas em legislações estaduais, já se manifestou em diversas ocasiões para harmonizar as circunstâncias fáticas e jurídicas do caso. Em alguns julgados, a Corte autorizou a redução de multas que considerou desproporcionais ou excessivas, contudo, em outros momentos, negou essa possibilidade. É crucial destacar que, mesmo ao declarar a inconstitucionalidade de um valor de multa por ser excessivo, o STF não pode substituir o legislador ordinário, sendo-lhe vedado fixar um novo valor que considere adequado ao caso.

O Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) utilizam os princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade como balizadores do poder de fiscalização e cobrança do Estado, consolidando a vedação às sanções políticas. Tais sanções são medidas coercitivas que, sob o pretexto de forçar o pagamento de tributos, impõem restrições

⁷⁰ NETO, Francisco Leocádio Ribeiro Coutinho. Gradação das Multas Tributárias: Estudo sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria sancionatória - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019.

⁷¹ OLIVEIRA, Maria das Graças Patrocínio. Sanções tributárias e os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Editora Almedina, São Paulo - RS, 2020.

excessivas e desarrazoadas ao exercício de atividades econômicas lícitas. O STF, através das Súmulas, reforça o princípio da vedação às sanções políticas tributárias, que proíbe o uso de meios coercitivos indiretos e desproporcionais para forçar o contribuinte a pagar débitos fiscais. A seguir segue tabela (Tabela 2) com as Súmulas mais relevantes ao assunto, de forma a compreender de qual assunto cada uma trata, assim como facilitar a visualização.

Tabela 2: Súmulas Dos Tribunais Superiores Brasileiros

SÚMULAS TRIBUNAIS SUPERIORES			
Súmula N°	Tribunal	Enunciado Completo	Assunto Principal
70 ⁷²	STF	É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.	Vedação de Sanção Política (Coerção Indireta)
323 ⁷³	STF	É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.	Vedação de Sanção Política (Coerção Indireta)
436 ⁷⁴	STJ	A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.	Constituição do Crédito Tributário (por Declaração)
547 ⁷⁵	STF	Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.	Vedação de Sanção Política (Restrição de Direitos)
569 ⁷⁶	STF	O estabelecimento comercial pode ser interditado em virtude de débito fiscal de qualquer natureza? (Súmula cancelada em 2003).	Interdição de Estabelecimento (Cancelada)

Fonte: Elaborada pela Autora em Novembro de 2025.

Diante do Princípio Constitucional do Não Confisco no artigo de Derzi e Breyner⁷⁷, se coloca a proibição de que as multas tributárias, mesmo as aplicadas por ilícitos graves, produzam efeito confiscatório, pois essa exceção ao direito de propriedade deve estar limitada

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Súmula 70. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Sessão Plenária de 13/12/1963.

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Súmula 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Sessão Plenária de 13/12/1963.

⁷⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 436: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2010

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Súmula 547. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça seus direitos profissionais. Sessão Plenária de 03/12/1969.

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Súmula 569. A cobrança de taxa de saúde ou de inspeção que se baseia em critérios desproporcionais, ou que não corresponda ao poder de polícia efetivamente exercido, é considerada inconstitucional. Sessão Plenária de 15/12/1976

⁷⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. 2016. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/04/Multas-tributarias-Artigo-Misabel-e-Frederico.pdf> Acesso em: 28/05/2025.

às hipóteses estritamente constitucionais. O combate a desequilíbrios de concorrência possui instrumentos jurídicos próprios e específicos: o art. 146-A da Constituição⁷⁸ que atribui à lei complementar o estabelecimento de critérios especiais de tributação preventiva, enquanto o art. 173, §4º, da CF⁷⁹ prevê a repressão legal ao abuso do poder econômico. Logo, a lei que institui multas tributárias, independentemente da esfera federativa, não pode exorbitar de sua função meramente punitiva fiscal para usurpar a tarefa constitucionalmente reservada à lei federal de repressão à concorrência desleal, sob pena de incorrer em confisco.

Lopes⁸⁰ ressalta que apesar do poder do Estado conhecido como *ius puniendi*, essa função punitiva de maneira alguma deve ser superior a princípios constitucionais, tais como a dignidade da pessoa humana⁸¹ — e não confisco do patrimônio⁸². Diante disso, na seara tributária a instituição do não confisco é fundamental para evitar exageros do poder punitivo do Estado, assim, essa instituição é um garantidor constitucional, que a carga fiscal não seja aplicada sem que sejam observados os princípios basilares da razoabilidade e da proporcionalidade.

Os resultados do Julgamento do referido Recurso Extraordinário, traz a manifestação unânime dos ministros julgadores, que exige que as multas tributárias devem ser fixados de forma razoável e proporcional, preservando assim os princípios constitucionais. assim, também se entendeu que as multas não devem ser demasiadas baixas para não criar o efeito de desestimular o contribuinte a pagar os tributos devidos, porém também não podem ser muito altos, porque criaria um efeito de confisco.⁸³

3 O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 124/2022 E AS MUDANÇAS QUANTO À PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS.

Buscando mais celeridade e assertividade em matéria tributária, que surge ainda pendente de aprovação na Câmara de Deputados o Projeto de Lei Complementar 124/2022 que, inicialmente em seu texto, traz a inclusão de artigos e parágrafos no Código Tributário Nacional; O art 113-A, que será acrescentado quando aprovado o PLP guarda íntima ligação

⁷⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília - DF. 1988.

⁷⁹ Ibidem.

⁸⁰ LOPES, Vitor Hugo. A limitação das multas tributárias à luz do STJ. Migalhas de Peso, 27 de nov. de 2024. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/420333/a-limitacao-das-multas-tributarias-a-luz-do-stj>, acesso em: 02/03/2025.

⁸¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília - DF. 1988.

⁸² Ibidem.

⁸³ STF, Superior Tribunal Federal. RE 736.090 (Tema 863). Relator Ministro Dias Toffoli: 03 out. 2024.

com o presente artigo científico, pois traz a disposição que as penalidades em razão de descumprimento de obrigações principais ou acessórias devem observar a razoabilidade e proporcionalidade com a infração tributária cometida pelo contribuinte⁸⁴.

No Parecer nº 04 de 2024⁸⁵, datado de 12 de junho de 2024 e teve como Relator o Senador Efraim Filho, a multa aplicada como penalidade pelo não cumprimento de obrigação principal ou acessória não poderá superar o valor inicial do tributo lançado ou do crédito na qual sua fiscalização tenha sido prejudicada pela não conformidade ou por atraso nas informações prestadas pelo contribuinte.

Ainda conforme o parecer predito, com a aprovação do PLP, será inserido o artigo 194-A, que trará expressa a situação em que a autoridade administrativa, ao realizar o auto de infração relacionado ao tributo, deverá aplicar a penalidade prevista na lei específica. A modulação e a individualização da penalidade pecuniária tributária devem incorporar critérios de atenuação que reflitam a boa-fé e o grau de culpabilidade do sujeito passivo. Tais fatores incluem: a ação colaborativa do contribuinte, manifestada pelo cumprimento de obrigação acessória e pela adequação às normas antes da lavratura do auto de infração; a análise subjetiva, que exige a não configuração de dolo, fraude ou simulação, e considera o erro ou a ignorância justificável; e o histórico fiscal, que valoriza os bons antecedentes e a ausência de reincidência específica. Ademais, a penalidade deve ser minimizada quando a infração não gerar prejuízo concreto aos cofres públicos, reforçando o princípio da proporcionalidade na aplicação da sanção administrativa sancionadora.

O acréscimo do Art. 113-A no CTN, traz a fixação de percentuais máximos que poderão incidir ao contribuinte nos casos em que este cometa infrações fiscais. O que faz com o PLP e principalmente o artigo mencionado esteja de acordo com as últimas normas e jurisprudências federais sobre o tema.

Segue tabela elaborada pela autora, durante a realização da pesquisa, como forma de trazer uma visualização clara e simples dos temas do STF e dos assuntos que cada um trata.

⁸⁴ BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Comissão Temporária para Exame de Projetos de Reforma dos Processos Administrativo e Tributário Nacional (CTIADMTR). Parecer (SF) nº 4, de 2024, sobre o Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022. Relator: Senador Efraim Filho. Brasília, DF, 12 de junho de 2024.

⁸⁵ Ibidem.

Tabela 3: Temas de Repercussão Geral Superior Tribunal Federal

TEMAS DE REPERCUSSÃO GERAL DO STF						
Sobre	Tema n.	Relator	Leading case	Julgado	Versa	Tese
Multa Moratória	214	Min. Gilmar Mendes	RE 582461	11/05/2011	a) Inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo; b) Emprego da taxa SELIC para fins tributários; c) Natureza de multa moratória fixada em 20% do valor do tributo.	I - É constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na sua própria base de cálculo; II - É legítima a utilização, por lei, da taxa SELIC como índice de atualização de débitos tributários; III- Não é confiscatória a multa moratória no patamar de 20%.
Multa Isolada	487	Min. Luiz Roberto Barroso	RE 640452	*	Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental.	**
Multa Moratória	816	Min. Dias Tóffoli	RE 882461	16/06/2025	b) Limites para a fixação da multa fiscal moratória, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.	1. É inconstitucional a incidência do ISS a que se refere o subitem 14.05 da Lista anexa à LC nº 116/03 se o objeto é destinado à industrialização ou à comercialização; 2. As multas moratórias instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário.
Proporcionalidade e/ou Razoabilidade	881	Min. Edson Fachin	RE 949297	***	Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via	1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato

					do controle incidental, por decisão transitada em julgado.	sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.
Proporcionalidade e/ou Razoabilidade	884	Min. Alexandre de Moraes	RE 928902	***	Imunidade tributária recíproca em relação ao IPTU incidente sobre bens imóveis mantidos sob a propriedade fiduciária da Caixa Econômica Federal, mas que não se comunicam com o patrimônio desta, porque estão integrados ao Programa de Arrendamento Residencial – PAR.	Os bens e direitos que integram o patrimônio do fundo vinculado ao Programa de Arrendamento Residencial - PAR, criado pela Lei 10.188/2001, beneficiam-se da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal.
Multa Punitiva não Qualificada	1195	Min. Nunes Marques	RE 1335293	*	Possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido.	**
* Tema não teve o mérito Julgado em Tribunal Pleno; **Por não ter o mérito sido julgado e aprovado ainda não possui Tese de Repercussão; ***Tema em Suspensão Nacional.						

Fonte: Elaborado pela autora em Novembro de 2025.

Analisando os temas do Superior Tribunal Federal sobre a matéria de proporcionalidade de multas tributárias; consegue-se concluir que existe uma lacuna jurídica firmando os patamares máximos de multas fiscais para que não contenham efeito confiscatório, se faz urgente a aprovação de Lei Complementar que sane essa necessidade jurídica; e é essa lacuna jurídica que o Projeto de Lei 124/2022 vem para suprir, trazendo entre outras modificações no Código Tributário Nacional, a fixação de patamares de multas tributárias.

Para este artigo, levar-se-á em consideração a modificação de principalmente dois artigos do CTN, quais sejam, o acréscimo do art. 113-A e acréscimos de parágrafos no artigo 142.

Iniciando a explanação sobre o art. 113-A, o qual possui em seu caput⁸⁶: “As penalidades cominadas pela legislação em razão do descumprimento de obrigações principais e acessórias deverão observar o princípio da razoabilidade e guardar relação de proporcionalidade com a infração praticada pelo sujeito passivo”. O artigo referido vem acompanhado de dois parágrafos:

§ 1º A multa cominada pela legislação em razão do descumprimento de obrigações principais e acessórias, exceto as multas isoladas desvinculadas de valor de crédito ou tributo, não poderá exceder os seguintes percentuais calculados sobre o valor do próprio tributo lançado ou do crédito cuja fiscalização tiver sido afetada pela desconformidade ou pelo atraso na prestação das informações pelo sujeito passivo:

I – 100% (cem por cento), nos casos em que se verifique a prática dolosa de fraude, sonegação ou conluio pelo sujeito passivo;

II – 150% (cento e cinquenta por cento) nos casos em que se verifique a reincidência do sujeito passivo;

III – 75% (setenta e cinco por cento), nos demais casos.

§ 2º Em caso de indeferimento ou não homologação de pedido de crédito do sujeito passivo, é vedada a aplicação de multa isolada, salvo no caso de falsidade da declaração⁸⁷.

O § 1º traz expresso o limite de multas cominadas que não podem exceder os percentuais que deverão ser calculados levando em consideração o valor do tributo lançado ou do crédito em desconformidade; tendo assim que, casos graves de infração tributária (sonegação, fraude ou conluio) terão o limite máximo de 100% (cem por cento), podendo ser aumentada para no máximo 150% (cento e cinquenta por cento) em casos de reincidência de infração fiscal grave; os demais casos em que podem se aplicar multas cominadas, serão feitos no limite máximo de 75% (setenta e cinco por cento) do tributo devido. Ainda o § 2º do art. 113-A traz a proibição da aplicação de multa isolada em casos de indeferimento ou de não

⁸⁶ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar PLP nº 124, de 2022. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para dispor sobre normas gerais para solução de controvérsias, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária e aduaneira. Brasília, DF, 2022.

⁸⁷ Ibidem.

homologação do crédito do sujeito passivo, com exceção aos casos em que houver falsidade na declaração do contribuinte. Considerando que o texto ainda passa por possíveis mudanças ao longo da tramitação bicameral, este dispositivo não sofreu até o momento nenhuma modificação, considerando a última alteração de substitutivo feita pelo Deputado Lafayette.⁸⁸

Dentre as modificações importantes para a presente pesquisa, está a alteração do Art. 142 do Código Tributário Nacional com o acréscimo de diversos parágrafos, que serão explicados em seguida. Iniciando com os primeiros parágrafos acrescentado, quais sejam, §§ 2º, 3º e 4º, que por não serem especificamente matérias deste estudo, serão apenas brevemente explicados: O § 2º diz respeito a decadência do crédito tributário, quando a exigibilidade for suspensa pelos incisos II, IV e V do art. 151 do CTN; § 3º versa exclusivamente sobre a suspensão da exigibilidade do crédito, quando ocorrida antes de ato da autoridade administrativa; já o § 4º traz expresso que: “A atribuição de responsabilidade a terceiro, que não o devedor principal, depende da apuração em processo administrativo ou judicial, sendo assegurado ao responsável o contraditório e a ampla defesa”⁸⁹

Após explanação dos primeiros parágrafos acrescentados pelo Projeto de Lei Complementar 124/2022, pode-se trazer maiores explicações sobre os parágrafos acrescentados que são tema presente neste estudo. Iniciando com os §§ 5º e 6º, que em resumo versam sobre as penalidades quanto ao descumprimento das obrigações tributárias que serão gradativas levando em conta as atenuantes dos incisos do § 5º, com texto completo à seguir:⁹⁰

§ 5º As penalidades cominadas em face do descumprimento de obrigações tributárias serão graduadas, motivadamente, conforme as seguintes circunstâncias atenuantes:

- I – cumprimento de obrigação acessória relacionada à conduta infringida, na hipótese de lançamento da obrigação principal;
- II – readequação às normas tributárias, entre o início do procedimento fiscal e a lavratura do auto de infração, nos termos da legislação específica;
- III – configuração de bons antecedentes fiscais;
- IV – ausência de prejuízo ao erário, decorrente da infração;
- V – existência de erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato;
- VI – pendência de julgamento sobre a matéria tratada no lançamento, em uma das hipóteses previstas pelo art. 927 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

§ 6º Não haverá graduação, redução ou afastamento da penalidade em relação ao

⁸⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. Parecer sobre o Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, Relator: Deputado Lafayette de Andrada. Brasília, DF, 21 de outubro de 2025.

⁸⁹ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar PLP nº 124, de 2022. Altera a Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para dispor sobre normas gerais para solução de controvérsias, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária e aduaneira. Brasília, DF, 2022.

⁹⁰ Ibidem.

devedor contumaz, assim definido em lei específica.⁹¹

Assim, a alteração que será realizada no artigo 142, autoriza a diminuição da penalidade, quando atendida alguma das atenuantes do § 5º. O parágrafo referido do artigo 142, também traz uma nova situação atenuante em seu inciso seis (VI), qual seja, a pendência de julgamento sobre a matéria tratada no lançamento, em uma das hipóteses previstas pelo art. 927 do Código de Processo Civil, tratando de precedentes vinculantes. O § 6º trará definições das penalidades quanto ao devedor contumaz — aquele contribuinte que deixa de recolher tributos de forma consciente e deliberada— e ao responsável tributário que não haverá graduação, redução nem afastamento de penalidade. Ainda que, “a gradação das penalidades não exclui o dever de pagamento da obrigação tributária principal, com os devidos acréscimos legais⁹²”, ainda se tem que as penalidades aplicadas de uma demonstração da infração cometida pelo sujeito passivo.⁹³

O parágrafos 6º não sofreu alterações durante a tramitação⁹⁴, pelo menos até a data final deste estudo. Porém, o § 5º teve acrescentada o percentual que será atenuado a cada comportamento positivo do contribuinte, antes que antes estava descrito nos incisos do § 11 , sendo na data de 21 de outubro de 2025, a redação:

§ 5º As penalidades cominadas em face do descumprimento de obrigações tributárias, mediante lançamento de ofício, poderão ser pagas com as seguintes reduções, na forma das legislações locais:

I - 50% (cinquenta por cento) da penalidade aplicada, se efetuado o pagamento integral do crédito tributário no prazo previsto para apresentação de impugnação administrativa;

II – 40% (quarenta por cento) da penalidade aplicada, se efetuado o parcelamento do crédito tributário no prazo previsto para apresentação de impugnação administrativa;

III – 30% (trinta por cento) da penalidade aplicada, se efetuado o pagamento integral do crédito tributário após o prazo previsto no inciso I e antes da sua inscrição em dívida ativa;

IV - 20% (vinte por cento) da penalidade aplicada, se efetuado o parcelamento do crédito tributário após o prazo previsto no inciso II e antes da sua inscrição em dívida ativa.⁹⁶

Além dos parágrafos já mencionados, outros acrescentados fazem-se importantes serem explicados, tais como:

⁹¹ Ibidem.

⁹² BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Comissão Temporária para Exame de Projetos de Reforma dos Processos Administrativo e Tributário Nacional (CTIADMTR). Parecer (SF) nº 4, de 2024, sobre o Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022. Relator: Senador Efraim Filho. Brasília, DF, 12 de junho de 2024.

⁹³ Ibidem.

⁹⁴ Ibidem.

⁹⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. Parecer sobre o Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, Relator: Deputado Lafayette de Andrada. Brasília, DF, 21 de outubro de 2025.

⁹⁶ Ibidem.

§ 7º A graduação das penalidades, na forma do § 5º deste artigo, não exclui o dever de pagamento da obrigação tributária principal, com os devidos acréscimos legais, quando for o caso.

§ 8º A aplicação de penalidade será acompanhada de demonstração da conduta infratora de forma individualizada por sujeito passivo.

§ 9º São consideradas circunstâncias agravantes a prática dolosa de fraude, sonegação ou conluio ou a ocorrência de reincidência, podendo ser majorada a penalidade, observados os limites previstos no § 1º do art. 113 A desta Lei.

O § 7 diz que fazer a gradação de multas não exclui o sujeito passivo de cumprir com a obrigação principal, assim como dos possíveis acréscimos legais a ela, ou seja, mesmo que a graduação sofra atenuantes, isto não significa que o contribuinte não deve pagar o tributo em atraso ou *a menor* que ensejou a multa. No § 8 se tem que a aplicação da penalidade será acompanhada por demonstrativo da conduta infratora do contribuinte, ou seja, ele terá de forma clara e expressa um documento que lhe dirá o quanto deve e o porque deve. Sobre as situações agravantes o § 9 traz expresso que a deliberada prática de fraude, sonegação ou conluio, ou ainda a reincidência do sujeito passivo, sendo obrigatoriamente observados os limites do § 1º do novo artigo 113-A, que já foi explicado acima neste artigo. Nenhum dos parágrafos mencionados foi alterado até o momento, conforme pode ser visto no parecer do Deputado Lafayette.⁹⁷

§ 10. Para fins de aplicação das circunstâncias atenuantes previstas no § 5º deste artigo, serão observados pela Fazenda Pública da União os seguintes critérios e percentuais de redução sobre a penalidade originalmente aplicável:

I – o sujeito passivo enquadrado em todas as atenuantes previstas no § 5º deste artigo terá a penalidade reduzida em 50% (cinquenta por cento) daquela originalmente aplicável;

II – o sujeito passivo enquadrado em no mínimo 3 (três) atenuantes previstas no § 5º deste artigo terá a penalidade reduzida em 35% (trinta e cinco por cento) daquela originalmente aplicável;

III – o sujeito passivo enquadrado em 2 (duas) das atenuantes previstas no § 5º deste artigo terá a penalidade reduzida em 20% (vinte por cento) daquela originalmente aplicável;

IV – o sujeito passivo enquadrado em 1 (uma) das atenuantes previstas no § 5º deste artigo terá a penalidade reduzida em 10% (dez por cento) daquela originalmente aplicável⁹⁸.

Quanto à aplicação de atenuantes previstas no § 5º deste artigo 113-A, o texto original do PLP 124/2025, apresentava um rol taxativo de critérios sem mencionar porcentagens de aplicação para diminuição da sanção aplicável, de acordo com as atenuantes que o contribuinte se encaixa. O § 10 foi modificado no último parecer da Comissão de Justiça e Cidadania na data de 21 de outubro do vigente ano, sendo que as porcentagens antes

⁹⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. Parecer sobre o Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, Relator: Deputado Lafayette de Andrada. Brasília, DF, 21 de outubro de 2025.

⁹⁸ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar PLP nº 124, de 2022. Altera a Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para dispor sobre normas gerais para solução de controvérsias, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária e aduaneira. Brasília, DF, 2022.

sugeridas, agora se encontram nos incisos do § 5º, e agora, no § 10 as porcentagens de atenuantes, encontram-se apenas citadas no caput do referido parágrafo. .⁹⁹

§ 10 No caso dos sujeitos passivos que participem de programa de conformidade estabelecido pela legislação tributária, os percentuais de redução previstos nos incisos I a IV do § 5º serão de, respectivamente, na forma das legislações locais, 60% (sessenta por cento), 50% (cinquenta por cento), 40% (quarenta por cento) e 30% (trinta por cento).¹⁰⁰

Tratando sobre o possível acréscimo de mais um parágrafo no art. 142, o § 11 virá para caracterizar em matéria tributária o que significa reincidência:

§ 11. Caracteriza-se a reincidência, para efeitos do disposto no § 9º deste artigo, quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada ao sujeito passivo a prática dolosa de fraude, sonegação ou conluio, ficar comprovado que ele incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões, salvo quando a infração estiver abarcada pelas hipóteses dos incisos III, IV ou V do art. 151 desta Lei.¹⁰¹

No parágrafo supracitado, se tem a descrição de reincidência fiscal, que se trata do cometimento dos mesmos crimes tributários, quais sejam, fraude, sonegação ou conluio, ou se comprovadamente concorreu novamente para essas infrações no prazo de dois anos. Salvaguardado se presentes as hipóteses III, IV ou V do art. 151 do CTN¹⁰². Necessário destacar que o texto do § 11. sofreu modificações no último parecer substitutivo apresentado na Câmara de Deputados¹⁰³, sendo agora a redação:

§ 11. Caracteriza-se a reincidência, para efeitos do disposto no § 9º, quando, no prazo de 3 (três) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada ao sujeito passivo a prática dolosa de fraude, sonegação ou conluio, ficar comprovado que ele incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões, salvo quando a infração estiver abarcada pelas hipóteses dos incisos III, IV ou V do caput do art. 151.

A modificação feita no parágrafo 11 diz respeito ao prazo para caracterização de reincidência, antes de dois anos, agora de 3 anos.

O Senador Efraim Filho, em entrevista à TV Senado no dia doze de junho de dois mil

⁹⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. Parecer sobre o Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, Relator: Deputado Lafayette de Andrada. Brasília, DF, 21 de outubro de 2025.

¹⁰⁰ Ibidem.

¹⁰¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. Parecer sobre o Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, Relator: Deputado Lafayette de Andrada. Brasília, DF, 21 de outubro de 2025.

¹⁰² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília - DF: Presidência da República, 1966.

¹⁰³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. Parecer sobre o Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, Relator: Deputado Lafayette de Andrada. Brasília, DF, 21 de outubro de 2025.

e vinte e quatro, quando foi aprovado o Parecer nº 4, de 2024 do Senado Federal, pedido pela Comissão Temporária para Exame de Projetos de Reforma dos Processos Administrativo e Tributário Nacional (CTIADMTR), fala, tratando da modernização dos processos administrativos e tributários do país, ainda comentando sobre os outros projetos pendentes de apreciação e julgamento pelo processo bicameral, que virão para simplificar procedimentos, tirando os contribuintes do “caos tributário” e valorizando o papel do sujeito passivo da dívida tributária em diálogo direto com o poder público:¹⁰⁴

Perante o Parecer de Plenário pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, substitutivo ao Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022¹⁰⁵, presidido pelo Deputado Lafayette de Andrada: “A lógica é mais simples e direta: quanto mais cedo ocorrer a quitação da dívida tributária, maiores serão os descontos (percentuais de redução) aplicados às multas tributárias”.¹⁰⁶

O projeto de lei complementar nº 124/2022, continua em tramitação, estando atualmente na Câmara de Deputados, com novo pedido de urgência na votação pedido no dia 21 de outubro de 2025 pelo deputado Gilberto Abramo. Com sua iminente aprovação, no novo cenário tributário nacional, ele trará modificações de grande significância para o ordenamento em um momento de mudanças fiscais significativas, a facilitação na resolução de conflitos e a regulação no percentual de multas aplicadas além de trazer mais segurança jurídica, trará uma maior facilidade em se ter conflitos solucionados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O maior resultado da presente pesquisa foi conseguir demonstrar que as mudanças trazidas no âmbito da aprovação do PLP 124/2022, trarão inúmeros benefícios ao contribuinte brasileiro. Após verificação doutrinas e jurisprudências dos Tribunais Superiores atrás de explicações sobre como o Código Tributário Nacional entende as infrações e penalidades tributárias, se traz como resultado que a aprovação do Projeto de Lei, será de grande importância tanto a contribuintes, com atenuantes e descontos de multas aplicadas a suas infrações, como também trará benefícios para a própria Receita Federal do Brasil, que conseguirá receber, ainda que em parte, tributos e penalidades aplicadas.

¹⁰⁴ FILHO, Efraim. Conflitos tributários: comissão aprova regras para facilitar processos. Youtube, 12 de junho de 2024. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=t0ILoG2DZ64> . Acesso em 17 jun. de 2025.

¹⁰⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. Parecer sobre o Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, Relator: Deputado Lafayette de Andrada. Brasília, DF, 21 de outubro de 2025.

¹⁰⁶ Ibidem.

No cenário tributário atual, em que se tem a recente aprovação da Reforma Tributária Nacional - aprovada no final de 2024 - onde se vê um plano estruturado para total integração tributária nacional no ano de 2033. O Projeto de Lei Complementar 124 de 2022, se torna de grande valor, para complementar as mudanças tributárias trazidas pela Reforma, como dispor sobre as normas gerais para solução de controvérsias, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária e aduaneira e ainda com mudanças nas alíquotas e atenuantes de multas tributárias em casos de sonegação, fraude e conluio.

Tanto a Receita Federal do Brasil quanto o contribuinte são prejudicados com o cenário atual, pois o fisco acaba por ter dinheiro a receber que muito provavelmente não conseguirá efetivamente receber, e o sujeito passivo que cometeu algum erro ou infração, acaba não pagando as sanções que lhe são aplicadas por serem muito fora de sua realidade financeira. Se o contribuinte não consegue pagar o fisco não receberá o dinheiro. Tal cenário só demonstra o motivo da insegurança jurídica do contribuinte, que acaba não pagando o tributo nem sua multa, gerando assim grande prejuízo ao erário nacional.

O Projeto de Lei Complementar nº 124/2022, no momento oportuno de sua aprovação, além de diversas modalidades de solução de controvérsias (não aplacada por este artigo), traz a importante graduação de penalidades proporcionais a infração cometida, assim como o benefício de descontos atenuantes proporcionais traz ao sujeito passivo a esperada segurança para pagar o que deve ou ainda, realizar acordos mais benéficos e proporcionais às suas necessidades.

Em tramitação urgente, o PLP 124/2022 será um elo de ligação importante entre contribuinte e receita federal; o contribuinte conseguirá pagar suas dívidas, sendo ou não beneficiado por descontos, pois a redução dos patamares traz a facilidade de pagamento. O fisco receberá algum valor devido, ainda que com desconto, receberá, coisa que hoje não consegue.

Por fim, a aprovação do PLP trará maior segurança jurídica (previsibilidade e estabilidade) na aplicação das multas, mediante a limitação a determinados percentuais: obrigação para que a autoridade administrativa respeite os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade; estabelece critérios de graduação das penalidades em geral (inclusive com atenuantes), que se aplica para as multas.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Editora Saraiva, São Paulo-SP, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos** - 18ª edição rev. e atual. - São Paulo/SP. Malheiros Editores, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. **Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no Direito Constitucional**. In: Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, nº 4, p. 160-175, jul./dez. 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Súmula 323**. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Sessão Plenária de 13/12/1963.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Súmula 70**. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Sessão Plenária de 13/12/1963.

BRASIL. **Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm. Acesso em: 5 nov. 2025.

BRASIL. **Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1965. Disponível em:

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília - DF: Presidência da República, 1966.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Súmula 547**. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça seus direitos profissionais. Sessão Plenária de 03/12/1969.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 110, n. 46, p. 2869, 6 mar. 1972.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Súmula 569**. A cobrança de taxa de saúde ou de inspeção que se baseia em critérios desproporcionais, ou que não corresponda ao poder de polícia efetivamente exercido, é considerada inconstitucional. Sessão Plenária de 15/12/1976.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília/DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. 1990.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **RE 209.843/SP**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgamento: 11 de março de 1998.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 436**: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 582.461/SP**. Relator: Ministro Cezar Peluso. Tribunal Pleno, Brasília, DF, julgado em 04 de agosto de 2011, DJe 18 de agosto de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 727.872/RS**, Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgado em: 28 de abril de 2015. Publicado no DJe em 30 de abril de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 643.013/DF**. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 19 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 870.947/SE**. Relator: Min. Luiz Fux. Julgado em: 20 set. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 928.902/DF**. Relator: Min. Edson Fachin. Julgado em: 17 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 917.285/PR**. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 18 ago. 2020

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 838.284/SC**. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em: 25 ago. 2020

<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199183&ts=1739998472777&disposition=inline>

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar PLP nº 124, de 2022**. Altera a Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para dispor sobre normas gerais para solução de controvérsias, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária e aduaneira. Brasília, DF, 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 1.335.293/SP**. Relator: Ministro Presidente (à época) Nunes Marques. Plenário Virtual, Brasília, DF, julgado em 18 de fevereiro de 2022, DJe 23 de fevereiro de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 1.359.139/CE**. Relator: Min. Luiz Fux (Presidente). Julgado em: 02 set. 2022 (Sessão Virtual)

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 949.297/SP**. Relator: Min. Edson Fachin. Julgado em: 08 fev. 2023

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Comissão Temporária para Exame de Projetos de Reforma dos Processos Administrativo e Tributário Nacional (CTIADMTR). **Parecer (SF) nº 4, de 2024**, sobre o Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022. Relator: Senador Efraim Filho. Brasília, DF, 12 de junho de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 640.452/RO**. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Tribunal Pleno, Brasília, DF. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/detalharProcesso.asp?numeroTema=487>. Acesso em: 5 nov. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 882.461/MG**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno, Brasília, DF, julgado em 26 de fevereiro de 2025, DJe 01 de agosto de 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. **Parecer sobre o Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022**, Relator: Deputado Lafayette de Andrada. Brasília, DF, 21 de outubro de 2025.

BRASIL, Superior Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 736.090** (Tema 863). Relator Ministro Dias Toffoli: 03 out. 2024.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário** – 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2008. p.207.

DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. **Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF**. 2016. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/04/Multas-tributarias-Artigo-Misabel-e-Frederico.pdf> Acesso em: 28/05/2025.

FILHO, Efraim. Conflitos tributários: comissão aprova regras para facilitar processos. Youtube, 12 de junho de 2024. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=t0ILoG2DZ64>. Acesso em 17/06/2025.

FILHO, Willis Santiago Guerra. **Ensaio de Teoria Constitucional**, 1989, p. 87.

GIMENES, Nilson Roberto da Silva. **Sanções Tributárias: Fundamentos e Aplicabilidade à luz dos princípios constitucionais**. RFD - Revista da Faculdade de Direito da UERJ - n.40, Rio de Janeiro - RJ, 2021.

LOPES, Vitor Hugo. A limitação das multas tributárias à luz do STJ. **Migalhas de Peso**, 27 de nov. de 2024. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/420333/a-limitacao-das-multas-tributarias-a-luz-do-stj>, acesso em: 02/03/2025.

MARCONI, Marina e LAKATOS, Eva. **Metodologia do Trabalho Científico**. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2024. p. 120-121.

MASINA, Gustavo. **Sanções Tributárias: Definições e Limites**. Tese de Doutorado em Direito - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015.

MICKELBERG, Michelle Camini. O princípio da vedação ao confisco e as multas tributárias na atual jurisprudência do STF. *Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*, São Paulo, v. 37, n. 137, p. 61-74, abr./jun. 2018.

NETO, Francisco Leocádio Ribeiro Coutinho. **Gradação das Multas Tributárias**: Estudo sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria sancionatória - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019.

OLIVEIRA, Maria das Graças Patrocínio. **Sanções tributárias e os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade**. Editora Almedina, São Paulo - RS, 2020.

OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito Administrativo Sancionador**, 2ª ed., Editora RT, São Paulo-SP, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo** - 15 ed.; São Paulo - SP: SaraivaJur, 2024.

PERUCHIN, Marcelo Caetano Guazzelli. **O princípio da proporcionalidade como ferramenta eficaz para a aferição da ilegitimidade da indevida restrição a direitos fundamentais, no âmbito do processo penal**. *Revista Brasileira de Direito Processual Penal*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 218-229, jan./jun. 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.22197/rbdpp.v1i1.11>. Acesso em: 09/11/2025

QUINTANA, Segundo V. Linares. **Reglas para la Interpretación Constitucional**, Plus Ultra, Buenos Aires, 1987, p. 128.

REBOUÇAS, Osvaldo José. **A codificação do Direito Tributário no Brasil sob uma perspectiva histórica**. In: *Revista da FESDT*. Porto Alegre, n. 5, jan/jun. 2010. p. 152-153.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 17. ed. São Paulo - SP: Saraiva Jur, 2025.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo - SP: Revista dos Tribunais, 2012. p. 213-214.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de direito tributário** - 15. ed., rev., atual.; Barueri - SP: Atlas, 2025.

SILVA, Virgílio Afonso da Silva. **Pauta, público, princípios e precedentes: condicionante e consequências da prática deliberativa do STF**. SUPREMA - Revista de Estudos Constitucionais, Brasília/DF, v.1, n.1, jan/jun 2021. p. 22-56. Disponível em: <https://suprema.stf.jus.br/index.php/suprema/article/view/17/14> . Acesso em: 21/11/2025

STJ, 1ª T., **REsp 798.263/PR**, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. em 15/12/2005, DJ de 13/2/2006, p. 717.