



UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO II



**ESTUDO DE CASO: ANÁLISE DO RE 736.090 (TEMA 863) E A SUPERAÇÃO DO
PARADIGMA LEGALISTA: OS LIMITES CONSTITUCIONAIS DAS MULTAS
TRIBUTÁRIAS QUALIFICADAS**

Gabriel Henrique Silva Costa¹

Luiz Cariman Salazar Junior²

Rubem Alves Camelo³

Coordenador do artigo: Dr. Edival Braga⁴

Sumário: 1. Introdução. 2. Contexto fático e processual do caso. 3. O regime legal das multas tributárias qualificadas. 4. A vedação ao confisco e sua incidência sobre multas. 5. O julgamento do RE 735.090 e a mudança de paradigma. 6. A incorporação legislativa do precedente. 7. Reflexos práticos e experiências estaduais. 8. O princípio do não confisco – a proteção do mínimo vital. 9. A saga jurisprudencial do STF – contruindo limites. 10. A lei nº 14.689/2024 – a mudança legislativa. 11. Impacto no federalismo fiscal – o efeito dominó. 12. Considerações finais.

1. INTRODUÇÃO

A aplicação de multas tributárias sempre ocupou posição sensível no Direito Tributário brasileiro, sobretudo quando associada a condutas qualificadas como dolosas, tais como sonegação, fraude ou conluio. Durante longo período, prevaleceu uma compreensão estritamente legalista segundo a qual, estando a multa expressamente prevista em lei, sua

¹ Acadêmico De Direito da Universidade Federal de Roraima: gabrielhcosta401@gmail.com

² Acadêmico De Direito da Universidade Federal de Roraima: rubemcamelo@gmail.com

³ Acadêmico De Direito da Universidade Federal de Roraima: luiz.cariman95@gmail.com

⁴ Professor de Direito da Universidade Federal de Roraima: edivalbraga1@bol.com.br

aplicação em percentual elevado não ensejaria controle constitucional. Essa visão permitiu que sanções superassem o próprio valor do tributo exigido, sem que se reconhecesse, de forma sistemática, a incidência da vedação ao efeito confiscatório.

A Constituição Federal de 1988, ao dispor que é vedado aos entes federativos “utilizar tributo com efeito de confisco” (BRASIL, 1988, art. 150, IV), estabeleceu um limite material ao poder de tributar que, embora formulado em termos genéricos, irradia efeitos sobre todo o sistema tributário, inclusive sobre as penalidades fiscais. O Recurso Extraordinário nº 736.090 insere-se nesse debate ao enfrentar, de maneira direta, a compatibilidade das multas tributárias qualificadas com esse comando constitucional, inaugurando uma nova etapa interpretativa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

2. CONTEXTO FÁTICO E PROCESSUAL DO CASO

O caso analisado teve origem em procedimento de fiscalização realizado pela Receita Federal do Brasil em empresas do setor de postos de combustíveis localizadas no Estado de Santa Catarina. A fiscalização, ocorrida no ano de 2003, abrangeu os exercícios de 2001 e 2002 e resultou na constituição de créditos tributários relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Durante a apuração, a autoridade fiscal identificou a existência de saldo credor de caixa, depósitos bancários sem comprovação de origem e pagamentos a beneficiários não identificados. Tais circunstâncias foram enquadradas como indícios suficientes de omissão de receitas e de prática de fraude, ensejando a aplicação da multa qualificada prevista na legislação federal. Em razão disso, foram lavrados autos de infração que culminaram em execuções fiscais cujo montante ultrapassou dezenas de milhões de reais.

Os contribuintes opuseram embargos à execução fiscal, sustentando, entre outros argumentos, que os valores questionados tinham origem em contratos de mútuo regularmente contabilizados e que não houve dolo apto a caracterizar fraude ou conluio. Argumentaram, ainda, que a multa aplicada possuía caráter confiscatório, em afronta ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, contudo, manteve a exigência

fiscal, entendendo que a multa de 150% encontrava respaldo legal e que a vedação ao confisco não se aplicaria, de forma direta, às multas tributárias.

3. O REGIME LEGAL DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS QUALIFICADAS

A controvérsia jurídica do caso está diretamente relacionada à interpretação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Em sua redação vigente à época dos fatos, o dispositivo estabelecia que:

Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:
I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e de declaração inexata;
II – de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (BRASIL, 1996, art. 44).

Os conceitos de sonegação, fraude e conluio, por sua vez, encontram-se definidos na Lei nº 4.502/1964. O art. 71 dispõe que “sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária” (BRASIL, 1964, art. 71). O art. 72 define fraude como “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais” (BRASIL, 1964, art. 72). Já o art. 73 conceitua conluio como “o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72” (BRASIL, 1964, art. 73).

Embora esses dispositivos exijam, em tese, a demonstração de dolo, a prática administrativa e judicial consolidou uma aplicação quase automática da multa qualificada, bastando a constatação de irregularidades contábeis ou a ausência de comprovação documental para a caracterização da infração.

4. A VEDAÇÃO AO CONFISCO E SUA INCIDÊNCIA SOBRE AS MULTAS

A Constituição Federal estabelece, no art. 150, inciso IV, que é vedado aos entes federativos “utilizar tributo com efeito de confisco” (BRASIL, 1988, art. 150, IV). Tradicionalmente, parte da doutrina e da jurisprudência sustentou que esse dispositivo se aplicaria apenas aos tributos em sentido estrito, excluindo as multas, por estas possuírem natureza sancionatória.

Entretanto, essa distinção formal revelou-se insuficiente diante dos efeitos econômicos concretos das multas tributárias punitivas. Multas superiores a 100% do tributo devido produzem impacto patrimonial equivalente, ou até superior, ao próprio tributo, comprometendo a capacidade contributiva e a continuidade da atividade empresarial. Essa percepção foi fundamental para a evolução do entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 736.090.

5. O JULGAMENTO DO RE 736.090 E A MUDANÇA DE PARADIGMA

Ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 736.090, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a vedação ao confisco não pode ser interpretada de forma restritiva, sob pena de esvaziar sua função garantidora. A Corte afirmou que multas tributárias, especialmente as de natureza punitiva, estão sujeitas ao controle constitucional, pois também representam exercício do poder de tributar e afetam diretamente o patrimônio do contribuinte.

O STF estabeleceu que, na ausência de lei complementar regulamentadora, as multas tributárias aplicadas em situações de ilícitos qualificados (fraude e sonegação) ficam sujeitas aos parâmetros de vedação ao confisco já pacificados pela corte limita-se a 100% do débito tributário, podendo ser de até 150% apenas nos casos de reincidência” (STF, RE 736.090, Tema 863). Esse entendimento rompeu com o paradigma legalista anterior, que admitia a aplicação irrestrita da multa de 150% sempre que caracterizada a infração qualificada.

6. A INCORPORAÇÃO LEGISLATIVA DO PRECEDENTE

A orientação fixada pelo STF foi posteriormente incorporada pelo legislador por meio da Lei nº 14.689/2023, que alterou o art. 44 da Lei nº 9.430/1996. A nova redação passou a prever que a multa qualificada será de 100% do valor do tributo, podendo alcançar 150% apenas nos casos de reincidência, definida como a repetição da conduta no prazo de dois anos (BRASIL, 2023, art. 44, § 1º-A). Além disso, o § 1º-C do mesmo artigo estabeleceu que a qualificação da multa não se aplica quando não restar “configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa” (BRASIL, 2023, art. 44, § 1º-C).

Essas alterações reforçam a necessidade de prova concreta do dolo e limitam significativamente a discricionariedade da Administração Tributária.

7. REFLEXOS PRÁTICOS E EXPERIÊNCIAS ESTADUAIS

A experiência histórica de alguns entes federados evidencia os efeitos nocivos das multas exorbitantes. No Estado de São Paulo, a legislação do ICMS, notadamente a Lei nº 6.374/1989, chegou a prever multas punitivas que alcançavam 200% do valor do tributo devido. A aplicação dessas penalidades gerou passivos fiscais extremamente elevados, obrigando empresas a reconhecer provisões contábeis relevantes e, em muitos casos, comprometendo sua solvência e continuidade operacional.

Esses efeitos levaram o Poder Judiciário a reduzir multas consideradas desproporcionais, com fundamento nos princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco, antecipando, no plano infraconstitucional, a lógica posteriormente consolidada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 863.

8. O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO - A PROTEÇÃO DO MÍNIMO VITAL

Não se pode falar em não confisco no Brasil sem citar a obra de Roque Antonio Carrazza, para este doutrinador, o Direito Tributário não é uma ciência de números frios, mas uma disciplina a serviço da dignidade da pessoa humana, conectando o princípio do não confisco diretamente ao conceito de mínimo vital. O raciocínio é o seguinte: a Constituição garante a todos uma existência digna (art. 1º, III), para ter uma existência digna, o cidadão precisa de um patrimônio mínimo, teto, alimentação, vestuário, saúde. Quando o Estado tributa ou multa a ponto de invadir esse núcleo intangível da propriedade, ele não está apenas arrecadando, está violando a dignidade humana (CARRAZZA, 2024).

Nessa perspectiva, confiscatório é tudo aquilo que fere o mínimo vital, esse raciocínio também é aplicado às pessoas jurídicas, uma empresa precisa de um mínimo vital operacional (capital de giro, ativos) para continuar existindo, gerando empregos e pagando tributos. Se a multa é tão alta que obriga a empresa a fechar as portas, ela é inconstitucional por violar a livre iniciativa e a função social da propriedade, é o Estado matando a galinha dos ovos de ouro.

O professor Hugo de Brito Machado traz uma abordagem focada na finalidade da norma constitucional, ele rebate a interpretação literalista, que dizia que multa não é tributo, com um argumento de lógica jurídica irrefutável: se o Estado está proibido de confiscar bens através da tributação regular, que é a via nobre de arrecadação, com muito mais razão estaria proibido de fazê-lo através de multas, que são receitas eventuais e sancionatórias (MACHADO, 2015).

Machado nos lembra que o princípio do não confisco é uma cláusula de barreira, ele ensina que cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório, colocando nos ombros dos juízes a responsabilidade de analisar, no caso concreto, a carga econômica da sanção. Não se trata de uma fórmula matemática abstrata, mas de sentir o peso da mão do Estado sobre o contribuinte específico.

Leandro Paulsen faz uma distinção dogmática fina, para ele, embora usemos coloquialmente o termo não confisco para as multas, a fundamentação constitucional correta seria outra, Paulsen argumenta que o art. 150, IV (vedação ao confisco) da constituição federal, é tecnicamente dirigido aos tributos. Para as multas, a limitação viria do art. 5º, LIV (devido processo legal substantivo) e da proporcionalidade, a multa, como sanção, deve ser proporcional à gravidade da infração, trata-se da vedação ao excesso (*Übermassverbot* do direito alemão) (PAULSEN, 2017).

Uma multa de 300% sobre um erro formal, esquecer de entregar uma declaração, por exemplo, é desproporcional porque a punição não guarda relação com o dano ou com a reprovabilidade da conduta. Paulsen defende que as multas devem ser analisadas sob o trinômio da proporcionalidade: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Essa visão de Paulsen acabou sendo crucial para a jurisprudência do STF, pois permitiu aos ministros modular os valores das multas com base na razoabilidade, fugindo do debate semântico se multa é ou não tributo.

9. A SAGA JURISPRUDENCIAL DO STF - CONSTRUINDO LIMITES

A história da jurisprudência do STF sobre multas tributárias é uma jornada do caos à ordem, tempos atrás a Corte era tímida em interferir no poder de legislar dos Estados, se o Estado de São Paulo queria cobrar 300% de multa, o Judiciário muitas vezes lavava as mãos. Mas, a partir dos anos 2000, com a consolidação da força normativa dos princípios constitucionais, a Corte passou a intervir de forma mais incisiva.

O primeiro grande consenso surgiu nas multas de mora. O STF percebeu que cobrar 30%, 40% ou 50% de alguém que apenas atrasou o pagamento, muitas vezes por dificuldade financeira, era uma crueldade inútil.

No Tema 816 da Repercussão Geral (RE 882.461), a Corte bateu o martelo, para multas moratórias, o limite razoável é 20% do valor do débito. O Tribunal considerou que esse percentual é suficiente para desestimular o atraso sem destruir o contribuinte, leis estaduais que previam multas moratórias progressivas que chegavam a 30% ou mais foram declaradas inconstitucionais. Isso foi um alívio imenso para os contribuintes, pois acabou com a "agiotagem oficial" onde o Estado lucrava com a desgraça financeira momentânea das empresas.

Nas multas punitivas, aquelas aplicadas em fiscalização, o cenário é diferente, aqui o contribuinte errou, omitiu, não declarou. O Estado teve que gastar recursos para fiscalizar, a punição precisava ser maior. Durante anos, o STF oscilou, mas a jurisprudência convergiu para uma regra de ouro: a multa não pode exceder o valor do tributo.

O raciocínio, desenvolvido em votos memoráveis de ministros como Celso de Mello e Luís Roberto Barroso, é o da acessoriedade. A multa é acessória ao tributo (obrigação principal), se o acessório fica maior que o principal, há uma inversão de valores. O Estado passaria a arrecadar mais com a punição do que com a tributação, o que desvirtuaria a lógica fiscal, assim, firmou-se o entendimento de que multas punitivas acima de 100% têm efeito confiscatório.

Um caso exemplificativo dos excessos foi analisado no Tema 736 (RE 796.939), a Lei 9.430/96 previa uma multa isolada de 50% sobre o valor de compensações tributárias não homologadas. Ou seja, se o contribuinte achava que tinha um crédito e pedia compensação, mas a Receita discordava, ele levava uma multa de 50% automática por ter efetuado uma solicitação equivocada.

O STF considerou essa multa uma aberração, ela punia o exercício do direito de petição, o contribuinte tem o direito de acreditar que tem crédito e pedir a compensação, se ele estiver equivocado, indefere-se o pedido e cobram-se os juros. Porém, multar significa inibir a boa-fé, o tribunal derrubou essa multa, reforçando que a sanção pressupõe ilicitude, e não apenas divergência interpretativa.

Chegamos agora ao ponto culminante da nossa análise, o momento atual, a grande questão que restava em aberto era os casos de fraude, quando o contribuinte é um sonegador contumaz, que usa laranjas, notas frias, contabilidade paralela. Nesses casos, o limite de 100% ainda seria cabível, ou o Estado deveria ser mais duro.

Esse foi o objeto do Recurso Extraordinário 736.090 (Tema 863 da Repercussão Geral), discutia-se a constitucionalidade da multa qualificada de 150% prevista na legislação federal. O Supremo Tribunal Federal, adotou uma postura de "caminho do meio", equilibrando a necessidade de punir o fraudador com a vedação ao confisco.

A tese fixada foi a seguinte:

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

Vamos dissecar essa tese, pois ela muda tudo:

1. Redução da Multa Qualificada Padrão: Antes, qualquer fraude gerava multa de 150%. Após a decisão do STF, mesmo com fraude, a multa inicial deve ser limitada a 100%. O teto de 100% (valor do tributo) foi consagrado como o limite máximo da razoabilidade para a primeira infração, por mais grave que ela seja.
2. A Escada da Reincidência: O Tribunal permitiu ultrapassar os 100% e chegar aos 150% apenas se houver reincidência, isso cria uma progressividade punitiva pedagógica.
3. Vácuo Legislativo e Federalismo: Ao estabelecer a condição de que "até que seja editada lei complementar", o STF reconheceu que está legislando supletivamente. E, por ser Repercussão Geral, essa decisão obriga Estados e Municípios. Leis estaduais que preveem multa de 200% para sonegação primária são agora, inequivocamente, inconstitucionais.

10. A LEI Nº 14.689/2023 - A MUDANÇA LEGISLATIVA

Quase em sincronia com o STF, o Congresso Nacional aprovou a Lei nº 14.689/2023, tal lei é famosa por ter trazido de volta o "voto de qualidade" no CARF, mas ela fez uma revolução silenciosa no sistema de multas ao alterar o art. 44 da Lei 9.430/96.

A nova lei definiu os limites que o STF veio a adotar:

- Multa de ofício básica: 75%.
- Multa qualificada em razão de sonegação ou fraude: Reduzida de 150% para 100%.
- Multa qualificada agravada: Vai a 150% apenas em casos de reincidência.

Mas a lei foi além e trouxe garantias processuais de grande impacto para o contribuinte:

- **Definição Objetiva de Reincidência:** Ocorrerá se o contribuinte cometer nova infração no prazo de 2 anos contados do lançamento anterior.
- **Individualização da Conduta:** Para aplicar a multa qualificada (100% ou 150%), o Fisco tem o dever de provar o dolo, a fraude ou o conluio de forma individualizada. O que colocou fim a presunção de culpa, se não houver prova robusta do dolo, a multa cai para 75%.
- **Absolvição Penal:** Se o contribuinte for absolvido na esfera criminal, pelo crime de sonegação, a multa qualificada cai automaticamente. Isso conecta as instâncias administrativa e penal, evitando a esquizofrenia de o sujeito ser inocente no crime e culpado no tributário, pagando multa agravada.

11. IMPACTO NO FEDERALISMO FISCAL - O EFEITO DOMINÓ

Um dos aspectos mais fascinantes, e problemáticos, do Tema 863 é o seu impacto no pacto federativo, o Brasil é uma federação, e Estados e Municípios têm autonomia para legislar sobre seus tributos e sanções.

Contudo, o STF decidiu que a autonomia federativa não é um cheque em branco para confiscar. Ao fixar os tetos de 100% e 150% em Repercussão Geral, a Corte impôs uma verdadeira camisa de força constitucional a todos os entes, interferindo diretamente em seu direito para tributar.

Isso gera um efeito prático imediato, insegurança orçamentária para os Estados, muitos estados contavam com receitas de multas de 200% em grandes autos de infração de ICMS, agora, se deparam com a necessidade de revisar seus estoques de dívida ativa e processos em andamento para reduzir essas multas aos novos patamares. O STF, ciente disso, modulou os efeitos da decisão para valer a partir da Lei 14.689 (setembro de 2023), preservando os efeitos da coisa julgada e pagamentos já feitos, mas garantindo um futuro mais justo no que diz respeito à essa matéria tributária.

No que diz respeito à advocacia tributarista, abre-se um vasto campo de trabalho, revisar Autos de Infração estaduais e municipais que ainda estejam aplicando percentuais antigos, invocando o Tema 863 para reduzir a penalidade.

12. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A decisão proferida no RE 732.090 consolidou-se como um divisor de águas no cenário fiscal ao delimitar as balizas constitucionais para sanções tributárias agravadas. Ao estender a vedação ao confisco (Art. 150, IV, CF) às penalidades, o STF ratificou que a competência punitiva da Fazenda Pública encontra limites intransponíveis nos preceitos da **adequação e da moderação**. Esse entendimento promove um sistema sancionatório mais coerente, privilegiando a estabilidade das relações jurídicas e protegendo o patrimônio do contribuinte contra excessos estatais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 1964.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 1996.

BRASIL. Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023. Altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 736.090**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgado sob o Tema 863 da repercussão geral.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 35. ed. São Paulo: JusPodivm, 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.