

SANÇÕES TRIBUTÁRIAS E A REFORMA DO CONSUMO: O NÃO CONFISCO COMO FATOR DE CONFORMIDADE COOPERATIVA EM FACE DO VÁCUO CONCEITUAL DO STF NO IBS E NA CBS

**TAX SANCTIONS AND CONSUMPTION TAX REFORM: THE NON-
CONFISCATION PRINCIPLE AS A FACTOR OF COOPERATIVE COMPLIANCE
AMIDST THE STF'S CONCEPTUAL VACUUM REGARDING IBS AND CBS**

Ciências Sociais Aplicadas · 29/06/2026

REGISTRO DOI: [10.70773/revistatopicos/782636738](https://doi.org/10.70773/revistatopicos/782636738)

Diego Henrique Ferreira

RESUMO

A Emenda Constitucional nº 132/2023, ao instituir a Reforma Tributária sobre o consumo e criar o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) - Dual (IBS e CBS), impõe uma revisão profunda do sistema sancionatório nacional. O presente artigo investiga o impacto da jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal (STF) — consolidada nos Temas 487, 816 e 863, que fixaram tetos quantitativos objetivos para as multas isoladas, moratórias e qualificadas — sobre a estruturação desse novo modelo. Partindo de uma abordagem sóciojurídica e pragmática, o estudo problematiza o "vácuo conceitual" deixado pela Corte Suprema, que, ao não unificar as definições das espécies punitivas, transfere aos aplicadores do Direito o desafio de compatibilizar os precedentes com a assimetria legisferante subnacional. A pesquisa demonstra que a ausência de padronização no novo microssistema de consumo pode deflagrar uma "guerra fiscal reversa". Conclui-se que o legislador federal e o Comitê Gestor do IBS devem atuar de forma simétrica para preencher as lacunas conceituais, superando a política ortodoxa de imposição coercitiva em favor do paradigma da conformidade cooperativa (*cooperative compliance*). Dessa forma, garante-se a calibração da sanção proporcionalmente à gravidade da conduta, protegendo o contribuinte de boa-fé e reservando o rigor punitivo às infrações dolosas, em estrito respeito ao princípio do não confisco e ao direito de propriedade.

Palavras-chave: Reforma Tributária; Princípio do Não Confisco; Sanções Tributárias; Conformidade Cooperativa; IVA Dual.

ABSTRACT

Constitutional Amendment No. 132/2023, by establishing the Tax Reform on consumption and creating the Dual Value-Added Tax (Dual VAT), comprising the IBS and CBS, imposes a profound

revision of the national sanctioning system. This article investigates the impact of the recent jurisprudence of the Brazilian Federal Supreme Court (STF)—consolidated in Themes 487, 816, and 863, which set objective quantitative ceilings for isolated, default, and qualified tax penalties—on the structuring of this new model. Adopting a socio-legal and pragmatic approach, the study addresses the "conceptual vacuum" left by the Supreme Court, which, by failing to unify the definitions of punitive categories, transfers to legal practitioners the challenge of reconciling precedents with the chaotic subnational legislative asymmetry. The research demonstrates that the lack of standardization in the new consumption tax framework could trigger a "reverse fiscal war." The article concludes that the federal legislator and the IBS Management Committee must act symmetrically to fill these conceptual gaps, overcoming the orthodox policy of coercive imposition in favor of the cooperative compliance paradigm. Thus, ensuring the calibration of sanctions in proportion to the severity of the conduct, protecting the good-faith taxpayer, and reserving punitive rigor for intentional infractions, in strict compliance with the non-confiscation principle and property rights.

Keywords: Tax Reform; Non-Confiscation Principle; Tax Penalties; Cooperative Compliance; Dual VAT.

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro atravessa, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, um momento de transição paradigmática. A substituição do complexo sistema de tributos incidentes sobre o consumo pelo modelo do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) Dual — consubstanciado na Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)

— exige muito mais do que a repaginação das regras-matrizes de incidência material. Trata-se de uma oportunidade histórica para reconfigurar a própria relação entre o Fisco e o contribuinte, o que perpassa, inexoravelmente, pela revisão profunda do nosso federalismo sancionatório. Afinal, a garantia da neutralidade econômica e da livre concorrência, promessas centrais do novo modelo, depende de um aparato punitivo que seja eficiente em desestimular o ilícito sem, contudo, resvalar no confisco.

Nesse cenário de reconstrução institucional, a consolidação de uma jurisprudência restritiva pelo Supremo Tribunal Federal (STF) atua como um divisor de águas. Ao fixar tetos quantitativos objetivos para as multas isoladas, moratórias e qualificadas por meio dos julgamentos dos Temas 487, 816 e 863 da Repercussão Geral, a Corte freou os abusos sancionatórios que historicamente marcaram a atuação legislativa dos entes subnacionais. Contudo, essa intervenção pretoriana, fortemente calcada na estrutura da legislação federal, deixou como herança um perigoso "vácuo conceitual" ao não uniformizar as definições ontológicas de cada espécie punitiva. É exatamente nessa zona de penumbra hermenêutica que reside o problema central desta pesquisa: como estruturar o novo arranjo sancionatório do IBS e da CBS para harmonizá-lo com os limites fixados pelo STF, superando a insegurança conceitual e neutralizando o risco iminente de uma "guerra fiscal reversa"?

Para enfrentar essa indagação, o presente estudo afasta-se do formalismo dogmático estéril, filiando-se a uma abordagem sociojurídica e pragmática que enxerga o Direito como ferramenta indutora de transformação institucional. A hipótese que guia a investigação sustenta que apenas uma atuação simétrica e

unificadora entre o legislador federal e o Comitê Gestor do IBS será capaz de preencher as lacunas deixadas pela Suprema Corte. Mais do que uniformizar alíquotas punitivas, é imperioso que a Reforma Tributária incorpore a virada global em direção à conformidade cooperativa (cooperative compliance), abandonando a crença exaurida na imposição coercitiva ortodoxa para adotar um modelo em que a sanção seja dosada com estrita proporcionalidade à gravidade e à intencionalidade da conduta do sujeito passivo.

2. O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO E O DIREITO DE PROPRIEDADE: EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O estudo do princípio da vedação ao efeito confiscatório exige a compreensão retrospectiva das origens do próprio poder de tributar e de seus potenciais excessos. O vocábulo "tributo" remonta à antiguidade, surgindo inicialmente no formato de oferendas destinadas a divindades e, posteriormente, sendo direcionado aos reis e imperadores. Essa gênese atesta a ligação histórica clássica do tributo com a transferência compulsória de valores de particulares para o custeio de grandes expedições, exércitos e guerras pelo ente soberano. Ao longo da história, o abuso desmedido na cobrança de tributos pelo Estado absolutista deflagrou grandes injustiças e instigou o surgimento de revoluções e embates sociais profundos. Foi exatamente a partir da necessidade de conter o arbítrio estatal absoluto — em momentos de ruptura institucional, como a imposição da *Magna Carta* de 1215 na Idade Média — que começaram a se desenhar os primeiros contornos de proteção ao patrimônio privado contra a expropriação fiscal.

No Estado Moderno e Constitucional de Direito, a tributação assumiu uma vocação nitidamente distributiva e social, legitimada

pelo dever de financiar políticas públicas e implementar programas essenciais ao cidadão nas áreas de saúde, educação, previdência e moradia. Contudo, o ordenamento jurídico impôs barreiras intransponíveis a esse poder impositivo. No Brasil, o princípio da vedação ao efeito confiscatório encontra-se positivado de forma expressa no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, integrando o rol das limitações constitucionais ao poder de tributar. Embora a literalidade do texto constitucional se dirija à figura do tributo, a doutrina e a jurisprudência pacificaram o entendimento de que tal postulado projeta-se de forma cogente sobre todo o campo punitivo do Estado, estendendo-se, inequivocamente, às multas e sanções pecuniárias.

Para o Direito Tributário sancionador, a definição do que configura um "confisco" depende da atuação sistêmica de critérios delimitadores e formadores desse princípio, com destaque para a sua necessária interação com o princípio da capacidade contributiva e a preservação do mínimo existencial do contribuinte. Nessa métrica, a penalidade fiscal não pode se afastar dos vetores da razoabilidade; sua cobrança deve ostentar finalidade repressiva e pedagógica contra o ilícito sem, no entanto, aniquilar e promover a desapropriação indevida da propriedade privada a pretexto sancionatório.

Mesmo com essa sólida premissa principiológica, a concretização do não confisco encontrava severos entraves fáticos no contexto federativo brasileiro. Antes das recentes uniformizações jurisprudenciais e das bases estipuladas para a atual Reforma Tributária do Consumo (IBS/CBS), o Brasil sofria de uma grande assimetria legisferante subnacional. Na falta de uma diretriz complementar unificada que limitasse o poder punitivo local, as

esferas municipal, estadual e federal legislavam de forma desarticulada. Valendo-se de sua autonomia política, diversas unidades subnacionais instituíam penalidades tributárias que chegavam a ser duas, três ou quatro vezes superiores ao valor da própria operação ou do tributo devido. Essa assimetria normativa submetia contribuintes a tratamentos punitivos profundamente desiguais e desproporcionais, a depender meramente da localidade de seu domicílio fiscal.

Em resposta a esse cenário de desequilíbrio e insegurança jurídica, o Supremo Tribunal Federal (STF) passou a fixar parâmetros objetivos para conter os excessos sancionatórios de todas as esferas da federação. Um marco definidor ocorreu no julgamento do Tema 487 da repercussão geral (RE nº 640.452/RO), no qual o STF firmou o entendimento de que a multa tributária isolada (decorrente do descumprimento de obrigações acessórias) não pode possuir caráter confiscatório. Para garantir a previsibilidade e obstar legislações estaduais e municipais abusivas, a Corte fixou balizas baseadas em percentuais objetivos: limitou as multas isoladas a 60% do valor do crédito vinculado (podendo chegar a 100% com agravantes) e, não havendo tributo, a 20% do valor da operação, diferenciando assim uma sanção legítima de um confisco inconstitucional.

De forma complementar e convergente, ao julgar o Tema 863 (RE nº 736.090/SC), a Suprema Corte, nas precisas palavras de Pazello e Cavallari (2025), "trouxe um olhar diferenciado na relação fisco e contribuinte", readequando os limites das chamadas multas tributárias punitivas qualificadas (aquelas que envolvem dolo específico, sonegação, fraude ou conluio). O STF assentou que, mesmo diante de infrações graves e intencionais, a atuação estatal

deve ser condizente com a vedação constitucional do confisco, submetendo o legislador ordinário à estrita observância da razoabilidade e da proporcionalidade. Ao limitar a reprimenda qualificada a 100% do débito (alcançando 150% apenas em caso de comprovada reincidência do sujeito passivo), a jurisprudência confirmou a tese das referidas autoras de que "reformulou-se em nossa visão o papel da multa em matéria tributária".

3. A MULTA TRIBUTÁRIA COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR E EXPRESSÃO DA AUTONOMIA FEDERATIVA

A compreensão da multa tributária no modelo constitucional vigente exige o desdobramento analítico de sua natureza jurídica bifronte: por um lado, qualifica-se como legítimo instrumento de coerção e exercício da soberania financeira estatal; por outro lado, fica sujeito ao conjunto de garantias que resguardam o contribuinte contra cobranças abusivas. A imposição de qualquer modalidade de multa tributária traduz a aplicação de uma penalidade decorrente da insubsistência ou do descumprimento de uma obrigação de natureza fiscal. Na lente técnico-dogmática do ordenamento jurídico pátrio, a penalidade pecuniária não guarda relação de mera acessoriedade civil com o tributo. Conforme a dicção expressa do artigo 113, §§ 1º e 3º, do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, de modo que o descumprimento de um dever instrumental (obrigação acessória) se converte, pelo simples fato da inobservância, em obrigação principal relativamente à sanção aplicada.

Desse modo, a proibição constitucional do confisco, inscrita no artigo 150, inciso IV, da Carta da República, atua como uma barreira

limitadora tanto ao poder de instituir e cobrar tributos quanto ao poder de sancionar os ilícitos a eles correlatos. A atividade fiscal do Estado, em sua dimensão punitiva, não pode ser gravosa a ponto de inviabilizar o exercício de atividades lícitas ou absorver a substância econômica da propriedade privada.

Historicamente, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a maleabilidade e a elasticidade do princípio do não confisco em matéria punitiva dependem do elemento subjetivo da conduta e do enquadramento da espécie sancionatória. Todavia, o ponto de convergência da premissa de que a autonomia sancionatória estatal encontra um limite intransponível na proporcionalidade, obstando que o *ius puniendi* fiscal seja desvirtuado em mecanismo indireto de confisco patrimonial.

Por essa perspectiva, a imposição das penalidades fiscais assume impotência central, pois atua como nítida expressão do poder de polícia administrativa e da autonomia financeira assegurada aos entes federados. O pacto federativo confere à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a prerrogativa política de estruturar seus próprios aparatos de fiscalização e arrecadação. Essa autonomia manifesta-se na competência para instituir obrigações e prever reprimendas revestidas de feições diversas, tradicionalmente catalogadas entre multas moratórias (que oneram o atraso no cumprimento da obrigação principal), multas de ofício comuns (voltadas contra o não recolhimento ou recolhimento a menor sem dolo específico), multas isoladas (que sancionam a inobservância de deveres instrumentais informacionais) e multas qualificadas (aplicadas quando constatada a presença de dolo, fraude ou conluio).

Contudo, a convivência dessas múltiplas esferas impositivas gerou, ao longo das últimas décadas, um cenário de profunda assimetria federativa. Valendo-se de sua autonomia legisferante, diversas unidades subnacionais passaram a fixar patamares punitivos exorbitantes, descolados de critérios científicos de dosimetria, sob o argumento de que a gravidade abstrata da infração local justificaria sanções severas para tutelar o erário regional. Essa fragmentação punitiva impôs ao Supremo Tribunal Federal o dever de atuar como órgão uniformizador do sistema.

Nos debates do julgamento do Tema 863 de Repercussão Geral no STF, restou evidenciada a imperiosa necessidade de harmonização das normas gerais sancionatórias com o artigo 146 da Constituição Federal, o qual reserva à lei complementar federal o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária. Na ausência histórica dessa normatização geral pelo Congresso Nacional, o estabelecimento de limites gerais pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal atua para preservar a harmonia entre os entes da federação.

Conforme assentado pelo STF, a descentralização absoluta e desregrada do poder sancionador subnacional mitiga o risco de deflagração de uma "guerra fiscal reversa". Diante do bloqueio progressivo dos incentivos fiscais tradicionais sobre a base econômica do imposto, os entes políticos poderiam instrumentalizar a drástica redução de suas multas punitivas como uma forma transversa de atração artificial de investimentos e fomento de vantagens competitivas espúrias, comprometendo o financiamento de políticas públicas vizinhas e vulnerando o princípio da livre concorrência.

Assim, a imposição de limites uniformes às penalidades — como os tetos fixados nos Temas 487, 816 e 863 — não configura uma mitigação ilegítima da autonomia dos Estados e Municípios, mas uma exigência de estabilização das expectativas normativas e preservação da segurança jurídica em âmbito nacional. A autonomia financeira local legitima a aplicação da sanção para compelir o cumprimento da lei fiscal, mas subordina-se à arquitetura macroconstitucional que impede a utilização da penalidade como elemento de distorção federativa ou de expropriação patrimonial confiscatória.

4. A TUTELA SANCIONATÓRIA E O DIREITO FUNDAMENTAL À PROPRIEDADE

A transposição da cláusula pétrea da vedação ao efeito confiscatório — disposta originalmente no artigo 150, inciso IV, da Carta da República — para o campo das penalidades pecuniárias representa um dos mais sólidos pilares de proteção ao direito fundamental à propriedade no constitucionalismo brasileiro (DERZI; BREYNER, 2015). Conforme a abalizada lição de Misabel Abreu Machado Derzi e Frederico Menezes Breyner (2015), a submissão das multas e sanções fiscais a esse postulado protetivo consolidou-se na jurisprudência pátria de forma pacífica, independentemente das sofisticadas discussões da teoria geral do direito acerca da estrutura lógica da norma ou da categorização da sanção como perinorma ou norma secundária. A matriz desse entendimento radica estritamente na garantia da propriedade em uma ordem econômica de viés capitalista, cuja integridade não pode ser mitigada ou burlada por vias impositivas transversais (DERZI; BREYNER, 2015).

Tem-se que, conforme realçado pelo Ministro Celso de Mello no histórico julgamento da ADI nº 1.075-MC/DF, o princípio do não confisco encerra uma autêntica cláusula aberta, cujo conteúdo indeterminado exige do Poder Judiciário uma permanente avaliação prudencial e casuística com fulcro no postulado da proporcionalidade. A exegese constitucional assegura que o *ius puniendi* fiscal não se convole em confisco disfarçado ou em expropriação sem indenização, uma vez que a perda ou perdimento de bens como modalidade de pena encontra hipóteses taxativas e excepcionais na Lei Maior, dependendo rigorosamente do devido processo legal.

Contudo, a prática legislativa brasileira frequentemente desafiou esses limites, valendo-se do que a doutrina de Ricardo Lobo Torres denomina "inconstitucionalidade útil" para descrever a tendência de entes políticos editarem penalidades flagrantemente excessivas confiando em que a maioria dos contribuintes preferirá adimplir a exação a suportar os custos do litígio, restando aos poucos inconformados apenas a obtenção de uma redução judicial dos excessos em detrimento do integral e necessário expurgo da norma inválida do ordenamento.

Visando mitigar o ambiente de dispersão normativa e conferir praticidade, isonomia e estabilidade ao sistema, o Supremo Tribunal Federal operou um esforço de objetivação jurisprudencial, fixando tetos rígidos e abstratos modulados conforme a gravidade e a natureza da infração fiscal praticada. Essa estruturação tipológica restou consolidada em quatro grandes eixos de repercussão geral:

A) As Multas Moratórias (Tema 816 - RE nº 882.461/MG). As multas moratórias caracterizam-se por sancionar o mero pagamento

intempestivo da obrigação tributária principal. Trata-se da penalidade aplicável às situações em que o sujeito passivo cumpre e escorreitamente todos os seus deveres instrumentais informacionais (declarando, escriturando e emitindo as notas), promovendo a regular constituição do crédito tributário, mas deixa de efetuar o recolhimento do numerário aos cofres públicos no prazo legal.

No julgamento do Tema 816, o Plenário do STF fixou a tese de que as multas moratórias instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios devem observar o teto absoluto de 20% do valor do débito tributário. A fundamentação repousa na premissa de que a impontualidade injustificada constitui um ilícito de menor gravidade objetiva e reprovabilidade, funcionando a sanção como mero fator de desestímulo ao atraso. No bojo deste recurso paradigma, ressalte-se que a análise da multa fiscal restou prejudicada no caso concreto em razão do julgamento de mérito que reconheceu a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre operações intermediárias de industrialização por encomenda (subitem 14.05 da LC nº 116/2003).

B) As Multas Qualificadas (Tema 863 - RE nº 736.090/SC). As multas qualificadas — integrantes do gênero das multas de lançamento de ofício — destinam-se a reprimir infrações de elevada gravidade e acentuado grau de reprovabilidade social, marcadas pela presença indispensável do elemento dolo, da fraude, da sonegação ou do conluio. Ao aplicar o Tema 863, o STF encampou a compreensão de que os aspectos subjetivos e a natureza intencional dessas condutas lesivas tornam as fronteiras do princípio do não confisco mais elásticas. Conforme destacado pelo Ministro Flávio Dino em seu voto, a reprimenda tributária qualificada deve ostentar vigor suficiente para não se convolar em mera multa compensatória

irrisória, sob pena de premiar a má-fé, estimular o comportamento viciado e vulnerar diretamente o princípio da livre concorrência em desfavor do bom empreendedor.

Nessa linha, acolhendo os parâmetros introduzidos na legislação federal pela Lei nº 14.689/2023, a tese fixada pelo Plenário estabeleceu que, 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% do débito tributário, podendo ser de até 150% do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96.

C) As Multas Isoladas (Tema 487 - RE nº 640.452/RO). As multas isoladas voltam-se de maneira exclusiva contra o descumprimento de obrigações tributárias acessórias (deveres instrumentais de fazer ou deixar de fazer), caracterizando-se pela completa ausência de um prejuízo material direto ou de supressão imediata do dever de pagar o tributo na operação examinada. O caso concreto de repercussão geral envolveu autuação lavrada em desfavor da Eletronorte por lapsos formais no preenchimento de documentos referentes à compra de diesel, acobertado por regime de substituição tributária no qual o imposto já havia sido recolhido em etapa anterior da cadeia.

A tese definitiva, proclamada em conciliação das divergências inauguradas pelos Ministros Dias Toffoli e Cristiano Zanin, instituiu uma ordem sucessiva de limites:

1. Critério Principal: A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor

do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes. O termo "vinculado" pressupõe um tributo potencial ou virtual, balizado pela exação que seria apurável na operação, ainda que inexistia débito efetivo devido a desonerações.

2. Critério Subsidiário: Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, a multa em questão não pode superar 20% do valor da operação ou da prestação, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes. O STF determinou a aplicação do princípio da consunção e excepcionou desses limites as multas de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das aduaneiras.

D) As Multas Punitivas Não Qualificadas (Tema 1195 - RE nº 1.335.293/SP). Completando o quadro tipológico, o Supremo Tribunal Federal promoveu a afetação do RE nº 1.335.293/SP sob a sistemática da repercussão geral (Tema 1195), a fim de solver questão remanescente e dotada de nítido *distinguishing* frente aos demais precedentes. O objeto específico deste tema cinge-se à verificação da constitucionalidade e à fixação de balizas abstratas para as chamadas multas de ofício simples ou punitivas não qualificadas — aquelas aplicadas pela fiscalização em razão de falta de recolhimento, declaração inexata ou creditamento indevido decorrentes de culpa ou divergência interpretativa, sem dolo específico de fraudar. A relevância da matéria sobressai na fixação de balizas para os percentuais superiores a 100% do imposto previstos em legislações subnacionais, consolidando a jurisprudência de que as penalidades desprovidas de má-fé devem guardar estrita moderação perante o direito fundamental à propriedade.

Como bem aponta Santos Junior (2026), o Supremo Tribunal Federal, ao fixar as teses nos Temas 816, 863 e 487, baseou-se fortemente na estrutura da legislação federal (como a Lei nº 9.430/1996), mas deixou de oferecer uma delimitação conceitual rígida e universal para as esferas locais. Esse "vácuo conceitual" transfere aos aplicadores do Direito o desafio de harmonizar os precedentes com as legislações subnacionais que frequentemente não diferenciam de forma expressa as espécies sancionatórias, exigindo que a natureza da penalidade seja prospectada a partir do tipo de obrigação descumprida no caso concreto, seja ela principal ou acessória (SANTOS JUNIOR, 2026).

Embora seja inegável a utilidade de se estabelecerem esses parâmetros gerais e quantitativos para fins de eficiência do sistema — superando o óbice imposto pela Súmula nº 279/STF em sede extraordinária —, as padronizações jurisprudenciais não ostentam natureza de presunções absolutas (*iuris et de iure*). Como asseveram Misabel Derzi e Frederico Breyner com amparo nas lições de Klaus Tipke, o ganho em praticabilidade não pode operar em detrimento excessivo da justiça individual. O próprio Plenário do STF ressaltou que os limites propostos não afastam o controle judicial das penalidades concretamente aplicadas.

Neste panorama, subsiste íntegro o poder-dever das instâncias ordinárias de realizarem o controle marginal das sanções. Mesmo que uma penalidade seja lançada matematicamente abaixo do percentual teto autorizado pela Corte, o magistrado e o julgador administrativo possuem a legitimidade constitucional para afastar ou mitigar a exigência caso reste evidenciado, à luz do conjunto fático-probatório, o caráter excepcionalmente confiscatório ou

desproporcional do auto de infração em virtude das vicissitudes econômicas específicas do caso concreto.

5. A PROPORCIONALIDADE E A VIRADA PARADIGMÁTICA: DA IMPOSIÇÃO ORTODOXA À CONFORMIDADE COOPERATIVA

A aplicação das limitações qualitativas e quantitativas às sanções tributárias deve ter por norte os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, os quais se acham intimamente ligados à vedação constitucional do confisco. Como bem observado pelo *Justice* Oliver Wendell Holmes no célebre precedente da Suprema Corte norte-americana (*Panhandle Oil Co. vs. Mississippi*), a maioria das distinções e diferenciações legais constitui, em essência, autênticas distinções de graduação. Sob essa premissa hermenêutica, o exercício do poder sancionador fiscal não pode se estruturar de forma cega ou binária; exige-se que a gravidade abstrata e concreta da infração determine, estritamente, a dosimetria e o patamar da penalidade pecuniária imposta. Até que o Congresso Nacional exerça a sua competência para editar normas gerais sobre a matéria por meio de lei complementar — conforme preconiza o artigo 146, inciso III, da Carta da República —, a fixação de tetos e balizas rígidas pela jurisprudência cumpre a missão de assegurar a unidade, a coerência e a racionalidade do sistema tributário frente ao arbítrio das legislações locais.

Historicamente, a formulação das penalidades tributárias e o gerenciamento de riscos por parte das administrações fiscais fundaram-se em uma visão ortodoxa, fortemente atrelada à política de imposição coercitiva. No percuciente voto condutor do Tema 863 da Repercussão Geral, o Ministro Dias Toffoli promoveu uma extensa e irretocável revisão de literatura internacional sobre o

comportamento fiscal, cuja curadoria doutrinária fundamenta a análise transicional deste artigo para o novo modelo do IBS e da CBS. Conforme o resgate teórico promovido pela Corte Suprema, os contornos iniciais desse modelo ortodoxo associam-se aos postulados de Allingham e Sandmo (1972, *apud* BRASIL, 2024), em seu artigo "*Income tax evasion: a theoretical analysis*". Nessa clássica modelagem matemática, os autores buscaram analisar a escolha racional do sujeito passivo entre declarar a sua renda integral ou esquivar-se do ônus financeiro, sendo a decisão diretamente influenciada pelo ganho pecuniário em contraposição à probabilidade de detecção pelo Fisco.

Diante dessa premissa, a resposta tradicional das administrações tributárias limitou-se a duas alternativas: ou ampliavam massivamente o monitoramento coercitivo ou agravavam exponencialmente o valor das sanções. Contudo, apoiando-se em sua vasta revisão, o Ministro Toffoli pontuou que a experiência prática demonstrou a falência dessa abordagem. O agravamento indiscriminado de multas e o estilo puramente inquisitorial de auditoria não resultaram na recuperação sustentável da receita; pelo contrário, essa política de imposição cega desaguou em um clima antagônico de "polícia e ladrão", capaz de minar a própria legitimidade do poder impositivo estatal.

Em oposição a esse cenário belicoso, o acórdão do STF destaca a incorporação, pelo Direito Tributário contemporâneo, da visão da conformidade cooperativa (*cooperative compliance*), amparada nas diretrizes formuladas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) a partir de 2008. Essa perspectiva afasta o foco da punição unilateral para centralizá-lo nos princípios da confiança mútua e da boa-fé recíproca. Avançando na

fundamentação de direito comparado, o Tribunal ilustra a aplicação prática da virada paradigmática por meio de modelos regulatórios consolidados, como a Pirâmide de Conformidade do *Australian Tax Office* (ATO) e a Pirâmide Invertida da *Inland Revenue Authority of Singapore* (IRAS). Nesses sistemas, os contribuintes são segmentados graficamente a partir de suas atitudes perante a lei, permitindo ao Fisco modular sua estratégia desde a facilitação do cumprimento para os aderentes voluntários até o uso da força coercitiva máxima contra os sonegadores contumazes.

Essa compreensão do comportamento fiscal foi sofisticada, segundo o levantamento acolhido pelo STF, pelos estudos de Erich Kirchler, Erik Hoelzl e Ingrid Wahl (2008), criadores da teoria da "ladeira escorregadia" (*slippery slope framework*). Para eles, o grau de conformidade dos sujeitos passivos depende intrinsecamente da combinação balanceada entre dois vetores: o poder das autoridades (capacidade de auditar e punir) e a confiança fiduciária depositada nas instituições. Se a confiança e o poder são baixos, impera a sonegação endêmica; se o poder é elevado de forma estritamente inquisitorial, a conformidade aumenta sob o signo da coerção, deteriorando a confiança a longo prazo.

A "ladeira escorregadia" evidencia, sob o aspecto empírico, o impacto direto da dosimetria das multas sobre a percepção de justiça do sistema. Reportando-se à pesquisa conduzida em 2011 por Stephan Muehlbacher, Erich Kirchler e Herbert Schwarzenberger, a fundamentação do Tema 863 demonstra que multas inadequadas aplicadas a lapsos involuntários, ou em patamares exorbitantemente altos, destroem a justiça retributiva. Essa quebra fiduciária induz os contribuintes a ocultarem seus ativos como mecanismo de autodefesa. É com base nessa sólida base teórica internacional,

chancelada pela mais alta Corte do país, que se compreende a urgente internalização dessas premissas no Brasil, materializada de forma incipiente pela Secretaria da Receita Federal com o Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (CONFIA), instituído pela Portaria RFB nº 28/2021.

É com base nessa sólida curadoria teórica internacional, chancelada pela mais alta Corte do país, que se compreende a incorporação definitiva dessas premissas no cenário jurídico brasileiro. A materialização dessa vanguarda no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil deu-se com o lançamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (CONFIA), instituído nos termos da Portaria RFB nº 28/2021.

Expandindo esse debate para além da mera sanção pecuniária coercitiva, o Ministro André Mendonça, em seu denso voto-vogal proferido no julgamento do Tema 863 (BRASIL, 2024), exortou os Poderes Públicos a incorporarem ferramentas avançadas do Direito Regulatório moderno. Fazendo referência direta às teorias de George Stigler, Cass Sunstein, Richard Thaler e Alberto Alemanno (apud BRASIL, 2024), o ministro destacou a viabilidade prática dos chamados nudges (indutores ou cutucões comportamentais) e da arquitetura de escolhas como expedientes eficientes para guiar o administrado à conformidade voluntária sem o peso da coerção cega.

Para ilustrar essa transformação cultural, evoca-se a experiência vanguardista da Suécia. Conforme destacado no aludido voto (BRASIL, 2024), com remissão ao estudo do professor Sergio André Rocha (2018, apud BRASIL, 2024), o fisco sueco introjetou uma sólida cidadania fiscal por meio de três medidas integradas: '(i) bonificação

ao contribuinte costumeiramente adimplente com suas obrigações; (ii) reforço da percepção sinalagmática a partir da prestação de serviços públicos eficientes, e (iii) alteração do papel da agência fiscal sueca', que passou a tratar o contribuinte como um consumidor de seus serviços a partir dos anos 2000

Por derradeiro, o sopesamento da proporcionalidade e a adequação das sanções fiscais aos limites do não confisco exigem o exame minucioso das funções fundamentais desempenhadas pelas multas na ordem jurídica, divididas pela doutrina de Paulo Coimbra em preventiva, didática e punitiva:

Função Preventiva: Possui a virtude de desestimular o descumprimento das obrigações tributárias e intimidar potenciais infratores de forma abstrata, funcionando como mecanismo assecuratório da eficácia e da imperatividade das normas tributárias primárias.

Função Didática: Contribui diretamente para a educação, correção e reorientação de desvios do sujeito passivo, auxiliando-o a compreender as determinações legais que deixou de seguir e mitigando o caráter puramente destrutivo da sanção. Coimbra leciona que a intensidade da função didática deve ser diretamente proporcional à complexidade de compreensão dos preceitos fiscais pelo homem comum e inversamente proporcional à estabilidade da própria legislação na história. Por esse motivo, as sanções imbuídas de caráter marcadamente didático revelam-se as mais adequadas para punir as infrações exclusivamente formais e instrumentais (como as multas isoladas do Tema 487), notadamente porque tais lapsos, quando praticados de forma isolada, não ensejam prejuízos materiais imediatos ao erário público.

Função Punitiva: Manifesta-se como a reprimenda estatal ao ilícito fiscal consumado, cujo valor não deve guardar equivalência matemática necessária com o prejuízo financeiro sofrido pelo erário. Contudo, para coadunar-se com o texto constitucional, a função punitiva deve guardar fiel e estrita proporcionalidade ao grau de repúdio e de desvalor da conduta infracional punida *in abstracto* e *in concreto*.

É precisamente nessa última função que se acopla a advertência de que o descumprimento imputado ao sujeito passivo deve decorrer de culpa grave ou dolo comprovado de escamotear a incidência tributária (como exigido nas multas qualificadas do Tema 863). Observando a premissa estabelecida pelo Ministro André Mendonça no julgamento do Tema 863, que propugna a transposição protetiva do artigo 28 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) para a seara fiscal, o Fisco e os órgãos de julgamento administrativo devem partir do pressuposto de que a mera divergência de interpretação técnica da legislação ou a adoção de tese jurídica defensável em juízo não consubstanciam dolo ou erro grosseiro. Punir a legítima divergência hermenêutica com a aplicação automática de penalidades qualificadas ou confiscatórias desvirtua por completo a governança tributária, sufoca o direito fundamental de petição e aniquila os pilares de confiança legítima que a virada cooperativa busca abrir no novo sistema tributário nacional.

6. A CONSOLIDAÇÃO JURISPRUDENCIAL DO STF: LIMITES E TIPOLOGIA DAS MULTAS

O Supremo Tribunal Federal, ao longo dos últimos anos, promoveu uma profunda reformulação do papel das penalidades em matéria

tributária. Diante do cenário histórico de dispersão normativa e da ausência de uma lei complementar nacional encarregada de veicular normas gerais sobre o contencioso punitivo, a Corte Suprema assumiu a tarefa de conferir praticidade e uniformidade ao sistema por meio da fixação de tetos abstratos e objetivos. Afastando-se de uma postura passiva de mera recusa ao conhecimento dos apelos extremos com base no óbice factual da Súmula nº 279/STF, o Plenário mapeou o comportamento infracional e consolidou uma divisão estrutural rígida para as sanções fiscais.

As multas moratórias operam sob uma hipótese de incidência estritamente objetiva: pune-se o simples atraso na guia de recolhimento de um tributo que foi devidamente escriturado, declarado e confessado pelo sujeito passivo. Trata-se de uma infração de menor gravidade relativa, na qual o contribuinte colabora com as atividades de fiscalização e preenche todos os deveres informacionais, pecando unicamente pela intempestividade financeira.

No julgamento definitivo do Tema 816 (RE nº 882.461/MG), sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli, o Tribunal Pleno assentou em definitivo que o patamar máximo de 20% atende perfeitamente aos ditames da razoabilidade. Ultrapassar esse limite transmuda a sanção em fator confiscatório, destruindo a proporcionalidade entre a conduta do devedor e a resposta do ordenamento. No caso concreto que serviu de paradigma, a discussão sobre a multa acabou restando prejudicada em face do reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança do ISS municipal sobre a industrialização por encomenda realizada em etapas intermediárias do ciclo econômico do aço.

Diferentemente da impontualidade moratória, as multas qualificadas exigem a cabal demonstração do elemento subjetivo do agente: pune-se a conduta intencional voltada a ludibriar o Fisco e ocultar a ocorrência do fato gerador. São os casos gravosos de sonegação, fraude e conluio, cujos contornos normativos encontram-se descritos na Lei nº 4.502/1964. Ao debater o Tema 863 (RE nº 736.090/SC), o Plenário do STF concluiu que a resposta do ordenamento a esses delitos deve ser enérgica a fim de resguardar o interesse público e a livre concorrência, impedindo que a sanção opere como mero custo empresarial compensatório para o sonegador.

Buscando balizar o limite máximo suportável sem incorrer em confisco, a Corte Suprema incorporou os critérios da legislação federal (atualizados pela Lei nº 14.689/2023), fixando o teto geral de 100% sobre o débito tributário lançado de ofício. O percentual histórico de 150% foi preservado em caráter excepcional, restando autorizado unicamente nos casos em que a fiscalização comprove, de forma individualizada, a ocorrência de reincidência legal no prazo regimental de dois anos.

As multas isoladas caracterizam-se pelo descumprimento autônomo e exclusivo de obrigações tributárias acessórias, aplicando-se de forma independente da existência de um prejuízo material ou de um imposto inadimplido na operação sob exame. O caso paradigma envolveu lapso formal praticado pela Eletronorte no preenchimento de guias de trânsito de combustível acobertado por substituição tributária, cenário no qual a exação já havia sido integralmente recolhida pelo elo anterior da cadeia produtiva.

A tese firmada no Tema 487 resultou de uma sofisticada conciliação de votos em ambiente plenário, estruturando duas regras sucessivas de limitação:

Critério Principal (Existência de correlação econômica): Se houver uma base econômica tributária associada, a penalidade estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, admitindo-se a elevação ao teto de 100% diante da presença de circunstâncias agravantes. O tributo vinculado, conforme esclarece a doutrina, possui natureza de tributo virtual ou potencial, representando a exação que seria matematicamente apurável na operação caso não houvesse a desoneração.

Critério Subsidiário (Inexistência de tributo referencial): Nos estritos cenários em que se revele impossível estimar qualquer tributo virtual correspondente, a sanção adotará como parâmetro o montante do negócio jurídico, hipótese na qual não poderá superar 20% do valor da operação ou da prestação, admitindo-se o limite de 30% em ambientes agravados.

Ademais, o STF introduziu duas salvaguardas essenciais: determinou a aplicação impositiva do princípio da consunção (ordenando que a infração tributária material mais grave absorva os deslizes formais que lhe serviram de atos preparatórios) e excepcionou desses tetos as penalidades de natureza eminentemente aduaneira ou administrativa.

7. O VÁCUO CONCEITUAL E A ASSIMETRIA FEDERATIVA: OS REFLEXOS SANCIONATÓRIOS NO IBS E NA CBS (EC Nº 132/2023)

Apesar do inegável avanço institucional representado pela fixação dos tetos pretorianos nos Temas 487, 816 e 863 de sua sistemática de

Repercussão Geral, a análise detida da fundamentação exarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) revela a persistência de um "vácuo conceitual" hermenêutico de graves proporções práticas. Ao julgar as referidas teses vinculantes, a Suprema Corte absteve-se de oferecer uma delimitação teórica rigorosa, universal e ontológica acerca da definição de cada espécie punitiva analisada. O Tribunal limitou-se a cancelar os percentuais e as nomenclaturas extraídas precipuamente da legislação federal, as quais se revelam notoriamente decalcadas do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 e das inovações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

Essa ausência de uma delimitação conceitual precisa por parte do STF transfere aos aplicadores do Direito, à advocacia pública e aos tribunais administrativos um desafio interpretativo imediato: a imperiosa necessidade de harmonização dos precedentes da Corte com a realidade legislativa e a assimetria normativa de Estados e Municípios. Como advertem Misabel Derzi e Frederico Breyner (2015), a tolerância histórica com os vícios regulamentares induz o legislador a impor sanções exorbitantes, gerando o que a doutrina qualifica como "inconstitucionalidade útil", sob a certeza de que a maior parte dos contribuintes preferirá adimplir a penalidade a arrostar os custos de um litígio prolongado.

A assimetria federativa manifesta-se de forma aguda pelo fato de que a maioria dos códigos tributários subnacionais simplesmente não adota a nítida divisão conceitual federal entre multas moratórias, de ofício simples e isoladas. Em diversas legislações estaduais e municipais, as sanções são genericamente denominadas de "multas punitivas" ou "multas de revalidação", misturando em um mesmo e confuso dispositivo legal condutas

meramente culposas, erros formais escusáveis, atrasos injustificados e fraudes materialmente simuladas.

Dessa forma, como bem aponta Santos Junior (2026), a aplicação prática do princípio do não confisco exige do julgador um complexo esforço hermenêutico para realizar o enquadramento prospectivo da sanção com base rigorosa na conduta fática do sujeito passivo. Se for constatado o mero descumprimento tempestivo da obrigação principal, sem violação de deveres instrumentais, deve incidir o Tema 816 (teto moratório de 20%); se houver dolo, fraude ou sonegação diretamente associados ao inadimplemento material, atrai-se o Tema 863 (teto qualificado de 100% ou 150% em reincidência); por fim, se a infração restringir-se ao descumprimento exclusivo de dever instrumental, sem qualquer supressão ou ocultação de tributo devido, a penalidade assume a feição de multa isolada, atraindo as balizas sucessivas do Tema 487 (teto de 60% do tributo virtual vinculado ou 20% do valor da operação).

O redesenho estrutural promovido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, ao instituir o modelo de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) Dual — composto pela Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) —, confere contornos de máxima urgência à aplicação das teses sancionatórias da Suprema Corte. A transição para esse novo microsistema de consumo exigirá a harmonização e a readequação total das leis complementares (a exemplo dos ditames em vias de consolidação na Lei Complementar nº 214/2025) e ordinárias encarregadas de regular o processo administrativo fiscal e as penalidades do consumo. Como a jurisprudência do STF baliza o teto intransponível do poder punitivo estatal, a formulação da legislação regulamentadora do IBS e da CBS deverá incorporar rigorosamente

esses limites quantitativos, sob pena de viciar de inconstitucionalidade o novo contencioso administrativo e judicial desde a sua gênese.

No entanto, a harmonização prática esbarra em um complexo problema de desenho institucional e equilíbrio federativo. Durante os debates presenciais travados no julgamento do Tema 863, o Ministro Flávio Dino trouxe à tona uma preocupação central ao alertar sobre o risco da deflagração de uma "guerra fiscal reversa" no cenário nacional. Com o progressivo travamento e a centralização dos incentivos fiscais tradicionais pela sistemática unificada do IBS, os gestores estaduais e municipais subnacionais poderiam instrumentalizar a redução desregulada de suas multas punitivas e isoladas como um atrativo artificial para sediar estabelecimentos empresariais em seus territórios.

Essa concorrência predatória normativa distorceria por completo a livre concorrência, estimularia o planejamento tributário abusivo calcado na certeza da impunidade fiscal e fragilizaria o patrimônio público e as receitas correntes dos entes vizinhos. Fica evidente, portanto, a necessidade imperiosa de uma normatização geral padronizada: compete ao legislador complementar e ao futuro Comitê Gestor do IBS exercerem as suas prerrogativas constitucionais para editar um regulamento sancionador único, simétrico e impositivo para todo o território nacional, neutralizando o uso predatório das multas e garantindo a estrita paridade regulatória entre o IBS subnacional e a CBS federal.

A transição para o novo modelo de tributação do consumo impõe a superação definitiva da ortodoxia punitiva baseada exclusivamente na severidade das penas e no clima de desonestidade e

desconfiança mútua entre o Estado e a sociedade. Historicamente, a política de imposição coercitiva ortodoxa aprisionava a relação jurídico-tributária em um persistente e desgastante jogo de "polícia e ladrão", focado na premissa ultrapassada de que a conformidade do contribuinte dependeria unicamente do agravamento exponencial das multas. Os contornos teóricos desse modelo tradicional costumam ser associados aos postulados de Allingham e Sandmo (1972), cuja clássica modelagem matemática reduzia o comportamento do sujeito passivo a uma escolha puramente econômica entre o ganho financeiro da evasão e a probabilidade de detecção pela fiscalização.

Alinhado às diretrizes internacionais da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2008, *apud* BRASIL, 2024) e à moderna teoria da 'ladeira escorregadia' (*slippery slope framework*) desenvolvida por Kirchler, Hoelzl e Wahl (2008, *apud* BRASIL, 2024), o sistema do IBS e da CBS deve abraçar de forma peremptória o paradigma contemporâneo da conformidade cooperativa (*cooperative compliance*). Esse modelo demonstra empiricamente que a conformidade voluntária depende de um equilíbrio fiduciário entre o poder das autoridades e a confiança nas instituições. Como revelaram Muehlbacher, Kirchler e Schwarzenberger (2011, *apud* BRASIL, 2024), sanções exorbitantes ou aplicadas indistintamente a erros involuntários gerados por leis ambíguas destroem a percepção de justiça retributiva, induzindo os agentes econômicos à sonegação como mecanismo de autodefesa financeira perante o arbítrio.

A experiência acumulada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil por meio do Programa CONFIA, estruturado sob a égide da Portaria RFB nº 28/2021, serve de laboratório e matriz essencial para

o desenho do novo contencioso do IBS e da CBS. A conformidade cooperativa exige a construção de um relacionamento aprimorado, focando-se na prevenção prévia de inconformidades, na clareza da legislação e no oferecimento de serviços públicos eficientes e transparentes, mitigando o caráter puramente arrecadatário e destrutivo das tradicionais autuações de ofício.

Sob essa ótica da moderna governança tributária, as multas estabelecidas nos contornos dos Temas do STF não devem operar como armadilhas fiscais capciosas contra o administrado, mas devem ser calibradas à luz de suas funções preventiva, didática e punitiva, sistematizadas na doutrina de Silva (2007). A função preventiva atua no desestímulo abstrato ao descumprimento; a didática foca na correção e reorientação do contribuinte; e a punitiva reflete a reprimenda estatal ao ilícito material consumado.

Como leciona Silva (2007), a intensidade da função didática deve ser diretamente proporcional à complexidade dos preceitos fiscais e inversamente proporcional à estabilidade da própria legislação na história. Por esse motivo, as sanções imbuídas de caráter predominantemente didático revelam-se as mais adequadas para punir as infrações exclusivamente formais e instrumentais (como as multas isoladas reguladas pelo Tema 487), visto que tais lapsos formais, quando praticados isoladamente, não ensejam prejuízos materiais imediatos aos cofres públicos.

O preenchimento do vácuo conceitual das penalidades e a padronização das normas do IBS e da CBS oferecem, portanto, a oportunidade histórica de transformar o contencioso tributário brasileiro. Em consonância com o artigo 28 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), as autoridades fiscais do IVA

Dual devem partir do pressuposto de que a mera divergência de interpretação técnica da legislação ou a adoção de tese jurídica defensável em juízo administrativo não consubstanciam dolo ou erro grosseiro.

A engenharia prática da reforma deve, por conseguinte, reservar o máximo rigor punitivo dos tetos de 100% ou 150% (Tema 863) estritamente aos sonegadores contumazes e dolosos. Simultaneamente, deve prestigiar, bonificar e proteger, por meio da razoabilidade, da proporcionalidade e de indutores comportamentais (*nudges*), o contribuinte que atua imbuído de manifesta boa-fé, convertendo o poder sancionador em instrumento de justiça fiscal e eficiência democrática.

8. CONCLUSÃO

A trajetória do princípio da vedação ao efeito confiscatório no direito tributário sancionador brasileiro revela um inegável amadurecimento institucional. Ao cristalizar limites quantitativos objetivos para as multas moratórias, qualificadas e isoladas (por meio dos Temas 816, 863 e 487), o Supremo Tribunal Federal ergueu uma barreira contundente contra o histórico arbítrio punitivo, especialmente o de matriz subnacional. Essa pacificação pretoriana estabelece o alicerce dogmático indispensável para a atual transição sistêmica, atuando como a principal salvaguarda para impedir que o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) Dual, introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, nasça contaminado pelas antigas práticas predatórias que asfixiaram o ambiente de negócios no país e abarrotaram o contencioso administrativo.

Ocorre que a arquitetura desse novo modelo depara-se com a fragilidade epistemológica de um profundo vácuo conceitual herdado da própria Suprema Corte. Ao ancorar suas teses de repercussão geral majoritariamente na estrutura das legislações federais, o STF absteve-se de formular definições ontológicas e universais sobre cada espécie punitiva, impondo aos aplicadores do Direito o ônus de traduzir normas locais frequentemente confusas. Se esse hiato não for devidamente saneado no desenho do IBS e da CBS, o travamento dos incentivos fiscais tradicionais poderá deflagrar uma indesejada guerra fiscal reversa. Sem limites conceituais claros, a redução irrazoável de penalidades tenderia a ser instrumentalizada como ferramenta de concorrência espúria, estimulando a impunidade, esvaziando políticas públicas e criando o terreno propício para o *bis in idem* sancionatório entre o Comitê Gestor e a Receita Federal.

A superação desse cenário de fragmentação e litígio transcende a mera edição de normas punitivas; ela exige uma autêntica mudança de cultura institucional, consolidada em uma padronização legislativa simétrica e nacional. Para além da atuação conjunta entre o legislador complementar e o futuro Comitê Gestor do IBS, a sustentabilidade do sistema requer o abandono definitivo da lógica ortodoxa de coerção em favor da conformidade cooperativa (*cooperative compliance*). Em um ambiente digitalizado, impulsionado por inovações como o *split payment*, a administração tributária deve priorizar indutores comportamentais (*nudges*) e a função didática da reprimenda. Assim, reserva-se o rigor dos tetos máximos qualificados apenas aos sonegadores dolosos, lógica que encontra amparo na transposição protetiva do art. 28 da LINDB ao Direito Tributário, conforme raciocínio propugnado pelo Ministro André Mendonça.

Em última análise, a padronização normativa e os tetos fixados pelo Supremo Tribunal Federal, por maior que seja a sua relevância para a praticidade sistêmica, não ostentam o condão de operar como presunções absolutas de validade. O protagonismo do Poder Judiciário e das instâncias ordinárias permanece hígido e insubstituível no controle marginal das sanções. Subsiste intacto o dever do magistrado de imergir nas minúcias do caso concreto para desconstituir penalidades que, mesmo enquadradas matematicamente abaixo dos limites pretorianos, revelem-se casuisticamente confiscatórias diante da realidade econômica do sujeito passivo. É somente por meio dessa articulação harmoniosa — na qual a firmeza regulatória unificada do Comitê Gestor encontra o filtro garantidor dos tribunais — que o novo IVA Dual consolidará uma estrutura punitiva justa, eficiente e inegociavelmente submissa ao Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 dez. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023. Altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e dá outras providências. Diário

Oficial da União, Brasília, DF, 21 set. 2023.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 nov. 1964.

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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 dez. 1996.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB nº 28, de 05 de maio de 2021. Institui o Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 6 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 882.461/MG (Tema 816 da Repercussão Geral). Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 16 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 1.335.293/SP (Tema 1195 da Repercussão Geral). Relator original: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 17 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 640.452/RO (Tema 487 da Repercussão Geral). Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Brasília, DF, 14 ago. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 736.090/SC (Tema 863 da Repercussão Geral). Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 03 out. 2024.

DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. *In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2015.

JUSBRAZIL. Multa Tributária Isolada e Princípio do Não Confisco: o STF fixa parâmetros objetivos - Tema 487. Jusbrasil, São Paulo, 18 jun. 2026. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 19 jun. 2026.

MIGALHAS. STF define teto de 20% para multa moratória de dívida tributária. Migalhas Quentes, Ribeirão Preto, 26 fev. 2025. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br>. Acesso em: 19 jun. 2026.

MORAES, Katarina. STF: limite de multa isolada por falta de obrigações acessórias é de 60% sem reincidência. JOTA Tributos, Brasília, 19 dez. 2025. Disponível em: <https://www.jota.info>. Acesso em: 19 jun. 2026.

OLIVEIRA, Luciano. Não fale do Código de Hamurábi! A pesquisa sócio-jurídica na pós-graduação em Direito. *Revista Brasileira de Pós-Graduação (RBPG)*, Brasília, v. 1, n. 2, p. 67-93, nov. 2004.

PAZELLO, Fernanda Ramos; CAVALLARI, Lya Brandão. Tema 863 do STF: um novo olhar para as multas tributárias punitivas. JOTA, São Paulo, 07 mar. 2025.

SANTOS JUNIOR, Adalmo Oliveira dos. Teses do STF sobre multas tributárias deixaram vácuo conceitual. *Consultor Jurídico (ConJur)*, São Paulo, 27 abr. 2026. Disponível em: <https://www.conjur.com.br>. Acesso em: 19 jun. 2026.

SERRANO, Monica de Almeida Magalhães; SCHLICKMANN, Priscila Mafra Bernardes Lenza. O princípio do não confisco no direito tributário. Cadernos Jurídicos, São Paulo, ano 21, n. 54, p. 181-201, abr./jun. 2020.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador: a natureza jurídica da sanção tributária e os seus limites constitucionais. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. STF define limites para 'multas isoladas' a empresas. Notícias STF, Brasília, DF, 17 dez. 2025. Disponível em: <https://noticias.stf.jus.br>. Acesso em: 19 jun. 2026.

TANURI, Mirella Santana Andrade. A aplicabilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias. 2018. 74 f. Monografia (Especialização em Direito do Estado) – Faculdade Baiana de Direito e Gestão, Salvador, 2018.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; FILGUEIRA, Edson Franklin Barbosa. O princípio do não confisco e seus critérios delimitadores. Revista Jurídica (FURB), Blumenau, v. 24, n. 53, p. 1-24, jan./abr. 2020.