

DUPLICAÇÃO DAS MULTAS DE OFÍCIO NO REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO (REF) DA LC Nº 214/2025: ANÁLISE CRÍTICA À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

DOUBLING OF EX OFFICIO PENALTIES UNDER THE SPECIAL TAX AUDIT REGIME (REF) OF COMPLEMENTARY LAW NO. 214/2025: A CRITICAL ANALYSIS IN LIGHT OF THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLES OF TAXATION.

DUPLICACIÓN DE LAS MULTAS DE OFICIO EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE FISCALIZACIÓN (REF) DE LA LEY COMPLEMENTARIA N.º 214/2025: ANÁLISIS CRÍTICO A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

Eduardo Tedesco-Silva¹, Marília Coletti Scarafiz²

DOI: 10.54899/dcs.v22i81.3159

Recibido: 06/08/2025 | Aceptado: 12/08/2025 | Publicación en línea: 21/08/2025.

RESUMO

Este artigo analisa criticamente a duplicação automática das multas de ofício aplicáveis à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) no Regime Especial de Fiscalização (REF), conforme previsto no artigo 341, § 1º, da Lei Complementar nº 214/2025, à luz dos princípios constitucionais tributários. A problemática central reside na aplicação automática e majorada da multa de ofício pelo simples fato de o contribuinte estar submetido ao REF, suscitando graves tensões com os princípios constitucionais. A análise inicia traçando as premissas epistemológicas a respeito do que se entende por norma jurídica sancionatória. Em seguida, o artigo examina a natureza jurídica do REF. Argumenta-se que o REF, ao ser imposto com base em situações de risco potencial de descumprimento, e não necessariamente na constatação formal de uma infração pré-existente, configura-se como uma medida de polícia administrativa de caráter preventivo e cautelar, e não como uma sanção administrativa em sentido estrito. Ato contínuo, analisaremos estrutura normativa do REF na LC nº 214/2025, comparando-a ao modelo anterior do art. 33 da Lei nº 9.430/1996. Por fim, o estudo aborda os tensionamentos constitucionais decorrentes da duplicação automática das multas no REF.

Palavras-chave: Regime Especial de Fiscalização. Multa de Ofício. Lei Complementar 214/2025. Reforma Tributária. Princípios Constitucionais Tributários.

ABSTRACT

This article offers a critical examination of the automatic doubling of *ex officio* penalties applicable to the Contribution on Goods and Services (CBS) and the Tax on Goods and Services

¹ Mestrando em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil.
E-mail: eduardotedesco.adv@gmail.com Orcid: <https://orcid.org/0009-0004-4336-483X>

² Mestranda em Direito Tributário, Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil.
E-mail: mascarafiz@gmail.com

(IBS) within the Special Tax Audit Regime (REF), as provided in Article 341, § 1, of Complementary Law No. 214/2025, in light of constitutional principles of taxation. The core issue is the automatic, aggravated penalty triggered solely by a taxpayer's submission to the REF, which raises serious tensions with constitutional principles. The analysis begins by outlining the epistemological premises of what is understood as a sanctioning legal norm. It then examines the legal nature of the REF, arguing that because it is imposed on the basis of potential non-compliance risk rather than the formal finding of a pre-existing infraction the REF constitutes a preventive and precautionary exercise of administrative police power, not an administrative sanction in the strict sense. Next, the article analyzes the REF's normative structure in LC No. 214/2025 and compares it with the previous model in Article 33 of Law No. 9,430/1996. Finally, the study addresses the constitutional tensions arising from the automatic duplication of penalties under the REF.

Keywords: Special Tax Audit Regime (REF). *Ex Officio* Penalties. Complementary Law No. 214/2025. Tax Reform. Constitutional Principles of Taxation.

RESUMEN

El artículo realiza un examen crítico de la duplicación automática de las multas de oficio aplicables a la Contribución sobre Bienes y Servicios (CBS) y al Impuesto sobre Bienes y Servicios (IBS) en el marco del Régimen Especial de Fiscalización (REF), según lo previsto en el artículo 341, § 1º, de la Ley Complementaria n.º 214/2025, a la luz de los principios constitucionales tributarios. El problema central radica en la imposición automática y agravada de la multa por el mero sometimiento del contribuyente al REF, lo que genera serias tensiones con dichos principios. El análisis se inicia con las premisas epistemológicas sobre la noción de norma jurídica sancionatoria. En seguida, se examina la naturaleza jurídica del REF y se sostiene que, al basarse en situaciones de riesgo potencial de incumplimiento y no necesariamente en la constatación formal de una infracción previa, el REF configura una medida de policía administrativa de carácter preventivo y cautelar, y no una sanción administrativa en sentido estricto. Acto continuo, se reconstruye la estructura normativa del REF en la LC n.º 214/2025, en comparación con el modelo anterior del art. 33 de la Ley n.º 9.430/1996. Por último, se abordan las tensiones constitucionales derivadas de la duplicación automática de las multas en el REF..

Palabras clave: Régimen Especial de Fiscalización (REF). Multa de Oficio. Ley Complementaria n.º 214/2025. Reforma Tributaria. Principios Constitucionales Tributarios.



Esta obra está bajo una [Licencia Creative Commons Atribución- NoComercial 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

INTRODUÇÃO

A reforma tributária inaugurada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025 representa um dos maiores rearranjos normativos da história do

sistema fiscal brasileiro. Mais do que reorganizar competências ou substituir tributos, a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) impõe um redesenho profundo das formas de tributar, fiscalizar e sancionar. É sintomático, aliás, que esteja em tramitação, no momento da redação deste artigo, o Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024 proposta que sinaliza uma mudança de paradigma no contencioso administrativo tributário.

A complexidade inerente a esta reforma exige que se repensem os mecanismos de controle e fiscalização utilizados pelo Fisco – sobretudo aqueles importados de diplomas normativos prévios que serão adaptados à nova sistemática.

Dentre os instrumentos fiscalizatórios, destaca-se, para os fins deste trabalho, o Regime Especial de Fiscalização (REF). A singularidade e a intensidade desse regime, que permite a imposição de restrições operacionais e a revisão de prazos de recolhimento, suscitam um rigoroso exame de seus limites constitucionais, notadamente quando as sanções a ele vinculadas se revelam de aplicação automática e com percentuais significativamente majorados. É precisamente neste ponto que se situa a problemática central do presente estudo: a previsão da duplicação automática das multas de ofício no âmbito do Regime Especial de Fiscalização (REF), conforme previsto no artigo 341, § 1º, da Lei Complementar nº 214/2025.

Cumprir esclarecer que o Regime Especial de Fiscalização (REF) constitui-se em um instrumento excepcional e mais gravoso de controle do cumprimento das obrigações tributárias. Sua aplicação, reservada a situações específicas, permite à autoridade fazendária intensificar a supervisão sobre as operações de determinada pessoa jurídica, impondo-lhes medidas restritivas e procedimentos de controle mais rígidos do que os ordinariamente previstos, com a intenção de garantir o pleno cumprimento às normas tributárias.

Antes do advento da Lei Complementar nº 214/2025, o Regime Especial de Fiscalização (REF) já possuía um histórico conturbado no ordenamento jurídico brasileiro. Para a União Federal, o instituto encontrava fundamento no artigo 33 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual conferia à Receita Federal do Brasil a competência para aplicar as medidas de intensificação da fiscalização em face dos contribuintes que se enquadrassem nas hipóteses ali previstas. Já para os Estados e Municípios, a disciplina do Regime Especial de Fiscalização era estabelecida por suas respectivas legislações ordinárias, conferindo às suas autoridades administrativas tributárias (Secretarias de Fazenda Estaduais e Municipais) a prerrogativa de instituir regimes similares, adaptados às suas competências fiscais.

Com o advento da Lei Complementar nº 214/2025, o instituto do Regime Especial de Fiscalização (REF) é reconfigurado para o novo ecossistema do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Nesse novo arranjo, o IBS, de competência compartilhada entre Estados e Municípios, e a CBS, de competência federal, passam a ser os tributos centrais. Assim, o REF, embora adaptado às peculiaridades de cada esfera de incidência, mantém sua característica essencial de ser um regime de exceção e de fiscalização mais ostensiva, o que torna imperativa a análise da continuidade ou agravamento das problemáticas outrora identificadas à luz dos novos contornos legais e da potencial extensão de suas consequências aos contribuintes.

De modo particular, o § 1º do art. 341 estabelece, com notável objetividade, que:

As multas de ofício aplicáveis à CBS e ao IBS terão percentual duplicado para as infrações cometidas pelo sujeito passivo durante o período em que estiver submetido ao REF, sem prejuízo da adoção de outras medidas previstas na legislação tributária, administrativa ou penal.

Esta disposição, que denota um caráter punitivo acentuado e que, aparentemente, prescinde de uma análise aprofundada da conduta ilícita dolosa, suscita graves questionamentos sob a ótica dos princípios basilares do Direito Tributário.

Diante desse panorama, a pergunta de pesquisa que norteia o presente artigo é: A duplicação automática das multas de ofício no Regime Especial de Fiscalização (REF) da Lei Complementar nº 214/2025 respeita princípios constitucionais da legalidade estrita, proporcionalidade, vedação à responsabilidade objetiva e ao confisco, além da cláusula do devido processo legal? Até que ponto essa penalidade, aplicada sem análise individualizada (prévia) da conduta, mas pela mera submissão do contribuinte ao regime, se concilia com os princípios constitucionais que limitam o poder punitivo do Estado?

O ponto de partida para responder a esta indagação partirá da reconstrução da norma sancionatória segundo o método do constructivismo lógico-semântico. Será examinada a estrutura da norma jurídica sancionatória sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico, analisando sua bimembridade em norma primária e norma secundária, demonstrando a necessidade de o elemento volitivo do agente (culpabilidade) integrar o antecedente para legitimar a imposição e gradação da sanção prevista no consequente, de modo que a ausência desse componente subjetivo, como ocorre na duplicação automática das multas de ofício no Regime Especial de Fiscalização, compromete a coerência interna da estrutura sancionatória e

sua compatibilidade com os princípios constitucionais do direito sancionador.

Na sequência, serão analisados o histórico e a estrutura normativa do REF, contrastando-se o novo modelo com seu antecedente, previsto no art. 33 da Lei nº 9.430/1996. Por fim, será feita uma análise crítica da duplicação automática das multas sob a ótica dos princípios constitucionais da legalidade estrita, proporcionalidade, vedação à responsabilidade objetiva e ao confisco, além da cláusula do devido processo legal.

Mais do que um exame acadêmico, este trabalho propõe uma reflexão sobre os limites do poder sancionador do Estado em matéria tributária e sobre os riscos de naturalizarmos mecanismos punitivos automáticos que, sob a aparência de eficiência, podem comprometer garantias fundamentais do contribuinte.

A NORMA JURÍDICA SANCIONATÓRIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Na perspectiva do constructivismo lógico-semântico, compreende-se a norma jurídica como o resultado da atividade interpretativa realizada a partir dos textos do direito positivo. A norma jurídica, assim entendida, não se confunde com o mero suporte físico do texto, na medida em que é o produto de uma operação de atribuição de sentido, que transforma enunciados prescritivos em juízos hipotético-condicionais dotados de significado, os quais objetivam regular condutas intersubjetivas.

Segundo Paulo de Barros Carvalho³, esta interpretação se dá em quatro diferentes níveis, mediante o denominado “percurso gerador de sentido”. No primeiro plano (S1), o intérprete se depara com os enunciados prescritivos do direito positivo. A partir dessa leitura, constrói-se, no segundo plano (S2), um conjunto de significações linguísticas – proposições jurídicas – que, uma vez organizadas logicamente, permitem a formulação da norma jurídica propriamente dita, localizada no terceiro plano (S3), estruturada sob a forma de um juízo hipotético-condicional. Finalmente, no quarto plano (S4), encontra-se o domínio das significações normativas sistematicamente consideradas, ou seja, o nível em que as normas são compreendidas em sua articulação com o ordenamento jurídico.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. Saraiva, São Paulo, 2010.

Nesse modelo, a existência da norma jurídica pressupõe a validade dos enunciados no direito positivo e sua interpretação por um sujeito cognoscente, capaz de extrair, da linguagem normativa, um juízo prescritivo do tipo: “dado o fato f, deve ser a relação R”. A norma jurídica, portanto, se configura como uma construção teórica a partir de textos válidos no sistema, mediante operação lógica que associa um antecedente (hipótese normativa) a um consequente (preceito), por meio de um conectivo condicional formalmente neutro sob o ponto de vista deôntico.

Em sua forma completa, a norma jurídica possui bimembridade: norma primária e norma secundária. A primeira estabelece que, quando ocorre um determinado fato previsto em lei, o sujeito deve adotar uma conduta específica, seja ela obrigatória, proibida ou permitida. Já a segunda, que depende logicamente da primeira, prevê a aplicação de uma sanção pelo Estado quando essa conduta não é cumprida. Resgatando aqui o escólio de Lourival Vilanova citado por Aurora Tomazini de Carvalho:

Na primeira (norma primária), realizada a hipótese fática, sobrevém, a relação jurídica com sujeitos em posição ativa e passiva, com pretensões e deveres; na segunda (norma secundária) o pressuposto é o não-cumprimento, que funciona como fato fundante de outra pretensão, a de exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever constituído na norma primária.⁴

A norma secundária atribui juridicidade à primária, caracterizando-a como jurídica. Ainda nos dizeres de Lourival Vilanova, *"norma primária e norma secundária compõem a bimembridade da norma jurídica: a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento-meio, sem fim material"*.⁵

Cabe ressaltar que a acepção de sanção a que nos referimos se identifica com a possibilidade de o sujeito ativo exercer seu direito subjetivo de ação para exigir perante o Estado a efetivação do dever constituído na norma primária. A esse propósito, preconiza Aurora Tomazini de Carvalho:

Considerando, no entanto, ‘sanção’ na segunda acepção – como relação jurídica que habilita o sujeito ativo a exercer seu direito subjetivo de ação (processual) para exigir perante o Estado-Juiz a efetivação do dever constituído na norma-primária, mediante o emprego da coação estatal – (...). A ‘sanção’ nesse sentido tem uma conotação mais estrita, não apenas de relação jurídica punitiva, instaurada em decorrência de fato ilícito, de cunho reparatório, mas de um vínculo de ordem processual, mediante a qual se

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2010. Página 305.

⁵ *Causalidade e Relação no Direito*, p. 190.

postula o exercício da coatividade jurídica (também punitiva e decorrente de ato ilícito), para assegurar a garantia de um direito.⁶

A norma sancionatória, por sua vez que pode ser tanto primária quanto secundária, a depender da sua eficácia coercitiva⁷ pressupõe necessariamente o descumprimento de deveres por meio de uma ação ou omissão do sujeito. Assim, reproduz, em sua estrutura lógica sintática, a regra-matriz de incidência tributária: ao se descumprir um dever definido em lei, verifica-se a ocorrência de um fato ilícito, ensejando a imputação de sanção ao sujeito que praticou a conduta e conferindo ao Estado o direito subjetivo à aplicação da penalidade correspondente.

No plano semântico, porém, a norma sancionatória das multas punitivas (em especial, das multas de ofício e qualificada) se distingue da norma de incidência, na medida em que, na primeira, é necessária a existência da culpabilidade (elemento volitivo) no antecedente, inclusive para fins de gradação da sanção a ser aplicada no consequente⁸.

A despeito da imprescindibilidade da intenção do agente na prática da conduta ilícita, fato é que não se pode outorgar à Administração Tributária o poder absoluto de qualificar a vontade do particular e, a partir disso, impor sanção elevada sem amparo nos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e legalidade.

Sanções Tributárias no Contexto da Lei Complementar nº 214/2025

A Lei Complementar nº 214/2025 constitui o principal instrumento normativo infraconstitucional de regulamentação do novo sistema de tributação sobre o consumo, instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023. A partir da adoção do modelo dual de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), representado pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados e Municípios, a legislação complementar passou a disciplinar, além das hipóteses de incidência, sujeição passiva, base de cálculo e alíquotas, também os mecanismos de fiscalização e as sanções tributárias.

⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2010. Página 316.

⁷ De SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 38

⁸ LINS, Robson Maia. A mora no direito tributário. 2008. 400 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.p. 149.

Contudo, as novas normas sancionatórias introduzidas no ordenamento jurídico por meio do aludido veículo introdutor merecem especial atenção, na medida em que, embora se mantenha, no plano sintático, a mesma forma lógica das normas de incidência tributária ou seja, um juízo hipotético-condicional que associa um antecedente (infração) a um consequente (sanção), a LC nº 214/2025 apresenta inovações de ordem semântica que podem comprometer sua legitimidade, instaurando um novo contencioso fiscal visando à proteção dos princípios constitucionais e da segurança jurídica.

A principal inovação a ser destacada se refere à desvinculação entre a gravidade da conduta e a intensidade da penalidade imposta. Em diversos dispositivos da LC nº 214/2025, nota-se a tendência de objetivação da sanção, ou seja, da aplicação de penalidades com agravamento automático, desconsiderando o elemento subjetivo da conduta infracional. O caso paradigmático desse novo cenário é a previsão, constante do § 1º do art. 341, da duplicação das multas de ofício aplicáveis à CBS e ao IBS durante o período em que o contribuinte estiver submetido ao Regime Especial de Fiscalização (REF).

A introdução de agravantes automáticos como esse sinaliza uma inflexão no modelo tradicional da norma jurídica sancionatória, que pressupunha a análise da intencionalidade do agente, tal como se dá nas multas qualificadas por dolo, fraude ou simulação, nos termos do art 44 da Lei nº 9.430/1996. Afastar essa exigência pode significar um rompimento com o postulado da culpabilidade como limite ao poder punitivo do Estado.

Nesse contexto, a normatização da sanção tributária passa a operar com base em critérios objetivos de enquadramento formal, bastando a condição procedimental do contribuinte como a submissão ao REF, que será detalhada a seguir para justificar o agravamento da multa.

Importa destacar que, sob o ponto de vista lógico-jurídico, a ausência de um critério subjetivo explícito no antecedente da norma sancionatória compromete sua adequação sistêmica à estrutura tradicional da sanção tributária, tal como delineada pela doutrina especializada. A sanção, para ser legítima, deve ser uma reação proporcional à violação de um dever jurídico. Essa proporcionalidade, contudo, não pode ser aferida exclusivamente por critérios formais ou funcionais (como a sujeição ao REF), sob pena de se naturalizar um modelo de sanção sem culpabilidade o que contraria princípios centrais do direito sancionador.

Em última instância, trata-se de perquirir se o simples enquadramento do contribuinte em uma categoria procedimental especial decisão tomada unilateralmente pela Administração pode

justificar, sem mais, o agravamento da penalidade pecuniária, independentemente da natureza ou da repetição da infração.

O REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO

O Regime Especial de Fiscalização (REF), tal como estruturado pela LC nº 214/2025, representa uma continuidade sob nova moldura normativa e com alterações pontuais do modelo inaugurado no art. 33 da Lei nº 9.430/1996. Trata-se, em breves linhas, de um mecanismo de reforço da atuação fiscal, aplicável a contribuintes cuja conduta indique risco relevante à arrecadação, seja por embaraço à fiscalização seja pela prática reiterada de infrações à legislação tributária.

No entanto, antes de avançarmos na análise da disciplina normativa do Regime Especial de Fiscalização (REF), cumpre delimitar sua natureza jurídica. Afinal, o contribuinte submetido ao REF está diante de uma sanção administrativa ou apenas de uma medida de polícia fiscal de natureza preventiva? A distinção pode parecer sutil à primeira vista, mas é essencial para delimitar os contornos jurídicos desse instituto. É a partir dessa diferenciação que se tornam mais visíveis os limites constitucionais e legais que devem orientar a sua aplicação especialmente quando se consideram os efeitos concretos decorrentes do regime, como a previsão de duplicação automática das multas de ofício, disposta no § 1º do art. 341 da LC nº 214/2025.

Natureza jurídica do REF: trata-se de sanção administrativa, medida de polícia fiscal ou sanção política?

No campo do Direito Administrativo, a sanção administrativa costuma ser compreendida como uma medida gravosa adotada diretamente pela Administração Pública, sempre que se verifica a prática de uma infração dentro da sua esfera de competência. Ao contrário do que ocorre com as sanções penais ou civis, aqui é o próprio Poder Público quem conduz o processo e aplica a penalidade, sem depender de decisão judicial para constituí-la. Essa atuação, no entanto, não prescinde de limites: é indispensável que a conduta esteja previamente tipificada em norma legal e que o procedimento obedeça às garantias do devido processo administrativo sob pena de nulidade e desvio de finalidade.

Celso Antônio Bandeira de Mello chama a atenção para o amplo espectro de medidas que podem ser adotadas no exercício do poder sancionador administrativo. Segundo o autor, essas sanções vão desde simples advertências até providências mais severas, como multas, interdições de estabelecimentos, suspensões de direitos, cassações de licenças ou até apreensões de bens desde que haja, naturalmente, base legal e vínculo direto com a infração cometida⁹. Já Regis Fernandes de Oliveira observa que o elemento distintivo das sanções administrativas, em relação às de natureza penal ou civil, está na própria função do órgão que as aplica: no ilícito administrativo, é o ente estatal quem apura e impõe a sanção no âmbito de sua competência institucional, sem necessidade de provocação do Judiciário ainda que, para executá-la forçadamente, esse auxílio possa vir a ser necessário¹⁰.

Portanto, partimos da premissa de que a aplicação de uma sanção administrativa pressupõe a violação de uma norma primária, isto é, aquela que impõe ao administrado um dever jurídico principal, cuja inobservância enseja a incidência de uma norma secundária, que autoriza o Estado a impor uma sanção como resposta à infração¹¹. Em termos mais claros, o exercício legítimo do poder sancionador exige a prática de uma conduta previamente tipificada como ilícita e o respeito às garantias do devido processo legal. Fora desse marco, a atuação estatal não configura penalidade, mas sim medida de controle ou de prevenção, inserida no âmbito do poder de polícia administrativa.

A partir dessa distinção, e com base na leitura do art. 338 da Lei Complementar nº 214/2025 que autoriza a Administração Tributária a instituir o Regime Especial de Fiscalização com vistas ao “cumprimento de obrigações tributárias”, não nos parece adequado enquadrar o REF como uma sanção administrativa em sentido estrito. Isso porque sua imposição não exige a constatação formal de uma infração nem está necessariamente vinculada à prática de um ilícito previamente tipificado. Ao contrário, o que se observa é a atuação da Administração diante de situações que revelam risco potencial de descumprimento, adotando providências de monitoramento e contenção.

Por essa razão, compreendemos o REF como uma medida de polícia administrativa de caráter preventivo, voltada à proteção da arrecadação e à preservação da integridade do sistema tributário, e não como um instrumento sancionador.

⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 26ª ed. rev. e atual. até a EC n. 57. São Paulo: Malheiros, p. 840 e ss.

¹⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Infrações e sanções administrativas*. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Ed. RT, 2005, p. 20.

¹¹ VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

Não se desconhece, entretanto, que em âmbito estadual ou municipal, há legislações que tratam o Regime Especial de Fiscalização com nítida feição sancionatória, chegando a condicionar sua revogação ao pagamento dos débitos tributários que motivaram o seu estabelecimento¹². Tais previsões, embora eventualmente respaldadas por normas infralegais ou mesmo leis estaduais, transbordam os limites funcionais do instituto e desafiam frontalmente a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal sobre a vedação de sanções políticas. A título ilustrativo, a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte¹³ tem reiteradamente invalidado a imposição do REF quando esta se revela desproporcional ou apta a embaraçar o exercício regular da atividade econômica do contribuinte, reconhecendo que sua instrumentalização como mecanismo indireto de cobrança configura desvio de finalidade incompatível com os arts. 5º, XIII, e 170 da Constituição da República.

Estrutura normativa do REF na LC nº 214/2025

Superada a análise acerca da natureza jurídica do REF, cabe examinar sua disciplina normativa na Lei Complementar nº 214/2025. O regime especial é regulamentado nos artigos 338 a 341, os quais delineiam, de forma sistemática, as hipóteses autorizadoras, os requisitos formais, os mecanismos de fiscalização possíveis e os efeitos jurídicos que dele podem decorrer.

Nos termos do art. 338, a Administração Tributária seja no âmbito federal, estadual ou municipal está autorizada a instituir o REF sempre que identificar situações concretas que representem risco relevante à arrecadação. O dispositivo enumera, em seus incisos, hipóteses como embaraço à fiscalização, resistência à atuação do Fisco, indícios de interposição fraudulenta de pessoas, ausência de inscrição, prática reiterada de infrações e até a configuração de condutas típicas de crimes contra a ordem tributária. Por oportuno, transcrevemos o aludido dispositivo:

Art. 338. Sem prejuízo de outras medidas previstas na legislação, a RFB e as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios poderão

¹² A título exemplificativo, citamos o art. 152, § 7º, do Decreto nº 8.162/2007 - Regulamento do ISS de Natal/RN. Art. 152: O contribuinte fica sujeito a Regime Especial de Fiscalização a critério do Departamento de Tributos Mobiliários nos seguintes casos (...)

§ 7º - Nos casos dos incisos V e VI, a revogação ou suspensão do Regime Especial de Fiscalização fica condicionada ao pagamento total ou parcelamento dos débitos que motivaram o enquadramento.

¹³ TJ-RN - AC: 08127619820218205001, Relator.: AMAURY DE SOUZA MOURA SOBRINHO, Data de Julgamento: 14/10/2022, Terceira Câmara Cível, Data de Publicação: 16/10/2022

determinar Regime Especial de Fiscalização - REF para cumprimento de obrigações tributárias, nas seguintes hipóteses:

I - embargo à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada do fornecimento de documentos ou informações, ainda que parciais, sobre operações com bens ou com serviços, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional;

II - resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou as atividades relacionadas aos bens ou serviços em sua posse ou de sua propriedade;

III - evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

IV - realização de operações sujeitas à incidência tributária sem a devida inscrição no cadastro de sujeitos passivos apropriado;

V - prática reiterada de infração da legislação tributária;

VI - comercialização de bens com evidências de contrabando ou descaminho;

VII - incidência em conduta que configure crime contra a ordem tributária.

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos IV a VII do caput, a aplicação do REF independe da instauração prévia de procedimento de fiscalização.

§ 2º Para fins do disposto no inciso V do caput considera-se prática reiterada:

I - a segunda ocorrência de idênticas infrações à legislação tributária, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração; ou

II - a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de infrações à legislação tributária, caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento com o fim de suprimir, postergar ou reduzir o pagamento de tributo.

§ 3º Não são consideradas para fins de aplicação do disposto no inciso I do § 2º as infrações de natureza acessória que não prejudiquem a apuração e o recolhimento das obrigações principais ou que não sejam requisito para aproveitamento de benefício fiscal, sem prejuízo da aplicação da sanção prevista para a conduta.

§ 4º A aplicação do REF deve estar fundamentada em relatório circunstanciado elaborado pela autoridade fiscal responsável, no qual deve constar, no mínimo:

I - a identificação do sujeito passivo submetido a procedimento de fiscalização;

II - o enquadramento em uma ou mais hipóteses previstas no caput;

III - a descrição dos fatos que justificam a aplicação do regime;

IV - a cópia dos termos lavrados e das intimações efetuadas;

V - a proposta de medidas previstas no art. 339 a serem adotadas e período de vigência do regime; e

VI - a identificação da autoridade fiscal responsável pela execução do procedimento fiscal.

§ 5º O REF terá início com a ciência, pelo sujeito passivo, de despacho fundamentado, no qual constarão a motivação, as medidas adotadas e o prazo de duração.

Gize-se que, nas hipóteses previstas nos incisos IV a VII do caput, a lei prescinde da instauração prévia de procedimento de fiscalização (§ 1º), o que reforça a lógica preventiva do REF. A adoção do regime, nesses casos, opera como instrumento de contenção e cautela, apto a antecipar eventuais danos à arrecadação tributária e não como resposta reativa à prática de uma infração já formalmente constituída.

Um ponto digno de nota da novel legislação diz respeito à forma como a Lei n. 214 de 2025 passou a disciplinar a reincidência como hipótese de deflagração do Regime Especial de Fiscalização. No regime anterior delineado pelo art. 33 da Lei nº 9.430/1996, embora a prática reiterada de infrações tributárias fosse utilizada como fundamento para a submissão do REF, não havia, até então, qualquer definição legal precisa do que se entendia por “reiteração”.

A omissão legislativa quanto ao conceito de reiteração levou, inclusive, à edição da Instrução Normativa RFB nº 979/2009, que procurou preencher esse vácuo por meio da definição administrativa de “prática reiterada”. Nos termos do § 3º do art. 2º da referida IN, considerava-se prática reiterada a “ocorrência, em dois ou mais anos-calendário, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações [...] formalizadas por auto de infração ou notificação de lançamento”.

A Lei Complementar nº 214/2025, por sua vez, inova ao estabelecer parâmetros objetivos para a caracterização da prática reiterada de infrações, nos termos do § 2º do art. 338. De acordo com o dispositivo, considera-se prática reiterada: (i) a segunda ocorrência de infração idêntica nos últimos cinco anos-calendário, devidamente formalizada por auto de infração; ou (ii) a constatação de infrações em dois ou mais períodos de apuração ainda que não sucessivos, desde que se comprove a adoção de artifícios fraudulentos voltados à supressão, postergação ou redução do pagamento do tributo.

Ainda que a positivação dos critérios de reiteração no § 2º do art. 338 represente, em um primeiro olhar, um avanço no sentido da segurança jurídica e da previsibilidade administrativa, a norma não se furta a críticas importantes. O inciso I, por exemplo, permite a imposição do REF com base na mera “segunda ocorrência” de infração idêntica nos últimos cinco anos-calendário, desde que formalizada por auto de infração. Ora, a simples lavratura de autos por mais formalizados que estejam não equivale a uma declaração definitiva de ilícito, sendo plenamente reversível na esfera contenciosa. A presunção de infração, quando convertida em gatilho automático para medidas restritivas, desafia diretamente o princípio da presunção de inocência e o devido processo legal.

De modo ainda mais problemático, o inciso II autoriza a configuração da reiteração a partir de condutas não necessariamente idênticas, bastando a identificação de duas infrações em períodos de apuração distintos, desde que acompanhadas do juízo administrativo de que teria havido “artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento”. A subjetividade desse critério, aliada à ausência de contraditório prévio, pode converter-se em instrumento de antecipação de sanções

implícitas, com efeitos gravosos sobre o contribuinte, sem que se tenha assegurado o devido processo contraditório para apuração plena da fraude alegada.

Nesse sentido, apesar de LC nº 214/2025 conter disposições que permitem construir o conteúdo deôntico do termo “reiteração”, o que nos parece resolver, ainda que num primeiro momento, o problema da falta de norma procedimental anteriormente analisada por Robson Maia Lins, inclusive contendo os quatro traços apontados pelo autor como fundamentais (pluralidade, semelhança, sucessão e individualização)¹⁴, a norma tal como posta traz preocupações quanto à arbitrariedade da autoridade administrativa, agora autorizada por lei.

No tocante às disposições que tratam das métricas procedimentais (§4º), apesar de bem delimitadas, cabe pontuar que a exigência de um relatório circunstanciado não se confunde com um procedimento contraditório formalmente estruturado. Ainda que se preveja a exposição dos fundamentos, das medidas propostas e do prazo de vigência, não há qualquer menção à possibilidade de o sujeito passivo apresentar impugnação, tampouco de submeter o ato a revisão por instância colegiada. A ausência de instância recursal ou de contraditório prévio fragiliza a legitimidade da medida e tensiona sua compatibilidade com os postulados constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal, especialmente quando considerada a gravidade das restrições que podem ser impostas no âmbito do REF.

Outro ponto que merece atenção diz respeito à extensão e à intensidade das medidas autorizadas pelo art. 339 da referida Lei Complementar. A exigência de recolhimento diário da CBS e do IBS, a redução dos prazos de apuração e o controle eletrônico compulsório podem, na prática, representar entraves significativos à operação regular das atividades empresariais. Embora a norma imponha que tais medidas observem critérios de proporcionalidade e gravidade da conduta, a falta de balizas objetivas para a sua escolha confere ampla margem de discricionariedade à autoridade fiscal.

Não por acaso, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou no sentido de que a submissão do contribuinte ao Regime Especial de Fiscalização é admissível, desde que não implique, de forma concreta e desproporcional, restrição indevida ao exercício regular de suas atividades empresariais, devendo as medidas adotadas observar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade¹⁵.

¹⁴ LINS, Robson Maia. “A reiteração e as normas jurídicas tributárias sancionatórias – A multa qualificada da Lei 9.430/96”. In: *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 1123.

¹⁵ STJ, RMS 57.784/GO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/11/2019 e STJ - RMS: 65.714/SE 2021/0033358-6, Rel. Ministra ASSUETE MAGALHÃES, DJe 03/03/2022.

No que tange à duração do REF, a exigência de renovação por novo despacho fundamentado (art. 340, § 1º, II) não supre, por si só, a necessidade de definição de prazos máximos e de mecanismos efetivos de controle. A norma silencia quanto ao número de renovações possíveis e tampouco exige uma reavaliação qualitativa das condições que justificaram a imposição originária do regime.

Considerações comparativas entre o REF da Lei nº 9.430/1996 e da LC nº 214/2025

Ao cotejar o regime especial de fiscalização previsto na antiga redação do art. 33 da Lei nº 9.430/1996 com aquele atualmente disciplinado pela LC nº 214/2025, observa-se, à primeira vista, uma continuidade estrutural no desenho normativo do REF: ambas as leis partem da identificação de riscos fiscais relevantes, elencam hipóteses objetivas de aplicação e autorizam a imposição de medidas excepcionais de controle ao contribuinte.

Contudo, a LC nº 214/2025 introduz mudanças sensíveis que merecem análise crítica. Em primeiro lugar, a nova legislação amplia a taxatividade dos requisitos formais para imposição do regime, exigindo relatório circunstanciado (art. 338, § 4º), despacho motivado (art. 338, § 5º), observância da proporcionalidade (art. 340, § 2º) e renovação expressamente fundamentada. Essas inovações, ao menos em tese, representam avanços no plano das garantias formais e da motivação dos atos administrativos.

Por outro lado, e com maior gravidade, a LC nº 214/2025 preserva e reforça o aspecto mais controverso e perverso do REF: a duplicação automática das multas de ofício. A previsão constante do § 1º do art. 341 equivale, em substância, à antiga redação do § 5º do art. 33 da Lei nº 9.430/1996 (com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007), a qual determinava a aplicação em dobro da multa de ofício para infrações cometidas durante o REF. Ao manter essa sistemática punitiva, a nova legislação deixa de enfrentar os vícios estruturais que historicamente têm sido apontados nesse modelo, especialmente no que tange à ausência de gradação da penalidade, à desconsideração da culpabilidade do agente e à vinculação automática da sanção a uma situação de risco e não a uma conduta dolosa devidamente apurada.

TENSIONAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA DUPLICAÇÃO AUTOMÁTICA DE MULTAS NO REF

A duplicação automática das multas de ofício, prevista no § 1º do art. 341 da LC nº 214/2025, constitui um dos aspectos mais controversos do Regime Especial de Fiscalização. A aplicação dessa penalidade não decorre da gravidade da conduta específica do contribuinte ou da análise individualizada da infração praticada, mas tão somente de sua submissão ao REF — regime cuja natureza, como já demonstrado anteriormente, não é sancionatória, mas preventiva e cautelar.

A sanção pecuniária majorada não resulta de um juízo específico sobre a gravidade da conduta do contribuinte, mas sim de uma presunção legal automática, fundada exclusivamente na condição do contribuinte estar submetido ao REF. Como demonstrado anteriormente, o REF não configura propriamente uma sanção administrativa, mas uma medida de polícia administrativa preventiva. Nessa perspectiva, a lógica adotada pela legislação acaba invertendo os princípios fundamentais do direito sancionador, notadamente os princípios da culpabilidade e da individualização da pena.

A Constituição assegura ao infrator a individualização da pena, quando estatui, em seu art. 5º, inciso XLVI, que “a lei regulará a individualização da pena[...]”¹⁶, sendo, portanto, garantia constitucional inafastável que dá concretude ao princípio da justiça, segundo as lições de José Afonso da Silva¹⁷.

Para o autor, e considerando que tal disposição representa norma de eficácia limitada, a lei que vier a disciplinar o assunto deve, obrigatoriamente, observar tal diretriz constitucional, sob pena de violação a princípios norteadores estruturantes do ordenamento jurídico.

Para uma compreensão mais clara dos elementos dessa nova previsão normativa, cumpre estruturar a Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) sancionatória específica da multa de ofício agravada no contexto do REF:

- (i) Critério material (hipótese de incidência): a prática de infração tributária relacionada à CBS ou ao IBS pelo contribuinte submetido ao Regime Especial de Fiscalização;
- (ii) Critério espacial: território nacional, observada a competência específica da autoridade tributária responsável (federal para a CBS e estadual/municipal para o IBS);

¹⁶ SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 145.

¹⁷ Op. cit., p. 145.

- (iii) Critério temporal: momento em que ocorrer a prática da infração tributária durante a vigência do REF;
- (iv) Critério pessoal: sujeito ativo é a Administração Tributária competente (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios), enquanto o sujeito passivo é o contribuinte submetido ao REF;
- (v) Critério quantitativo: base de cálculo é o valor do tributo devido (CBS ou IBS) não recolhido ou recolhido incorretamente; a alíquota corresponde ao percentual da multa de ofício simples multiplicado por dois.

Essa estruturação evidencia de maneira clara o problema constitucional intrínseco à duplicação automática da multa de ofício no contexto do REF. O elemento crítico reside no fato de que a norma prescinde de um juízo prévio e concreto sobre a culpabilidade (dolo, fraude ou má-fé) na conduta do contribuinte. A imposição automática da penalidade agravada, sem análise da responsabilidade subjetiva e sem consideração das circunstâncias específicas do caso concreto, afronta os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e da vedação à responsabilidade objetiva em matéria sancionatória.

Por essa razão, se as normas jurídicas sancionatórias que prescrevem multas punitivas (neste caso, a multa de ofício qualificada) devem prever a culpabilidade como critério em seu antecedente normativo, entendemos ser imperiosa a conclusão de que o critério quantitativo da multa, previsto no consequente, “[...]há de variar conforme a culpabilidade do sujeito passivo”¹⁸.

Ademais, a previsão de duplicação automática das multas fere frontalmente o princípio da legalidade estrita no direito sancionador, que não exige apenas previsão normativa, mas também uma fundamentação concreta que vincule a sanção à conduta censurável devidamente individualizada.

A necessidade de cautela na edição de normas sancionadoras, a fim de que reflitam a dosimetria das multas de acordo com a gravidade da conduta efetivamente praticada pelo agente, há muito já era defendida por Paulo Roberto Coimbra¹⁹. Para o autor, inclusive, na hipótese de edição de leis tributárias que não preveem adequação das multas fixas ao caso concreto, impõe-se um ônus adicional aos agentes encarregados da revisão e do controle da legalidade e da proporcionalidade na aplicação das normas sancionatórias, exigindo deles maior atenção e sensibilidade na aferição da dosimetria da pena.

¹⁸ LINS, Robson Maia. *A mora no direito tributário*. 2008. 400 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.p. 382.

¹⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionatório*. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 169.

Inclusive, concordamos com a perspectiva do autor de que, nesses casos, o princípio da proporcionalidade e da individualização da pena se sobrepõe à estrita legalidade, observando os ditames constitucionais e atuando em favor do agente, sob pena de desvirtuação do sistema.

A previsão de duplicação automática das multas de ofício no contexto do REF, ao prescindir da apuração concreta da conduta e de sua gravidade, rompe com os fundamentos do direito sancionador em matéria tributária. Não se trata apenas de uma imperfeição técnica, mas de uma escolha normativa que fragiliza garantias constitucionais básicas, como a proporcionalidade, o devido processo legal e a vedação à responsabilidade objetiva. É preciso revisitar essa sistemática, sob pena de naturalizarmos uma forma de punir que desborda dos limites legítimos do poder de tributar.

CONCLUSÃO

A análise empreendida ao longo deste estudo permitiu identificar significativas tensões entre a duplicação automática das multas de ofício prevista no Regime Especial de Fiscalização (REF) da Lei Complementar nº 214/2025 e os fundamentos constitucionais que balizam o exercício legítimo do poder punitivo do Estado em matéria tributária. Longe de representar um simples aprimoramento técnico da fiscalização, essa previsão normativa revela uma mudança de paradigma na aplicação de sanções tributárias, marcada pela objetivação da responsabilidade do contribuinte e pela fragilização dos elementos formadores da norma jurídica sancionatória.

A partir da reconstrução da norma sob a ótica do construtivismo lógico-semântico, demonstrou-se que a estrutura da norma sancionatória exige, além da descrição de uma conduta infracional e da imposição de uma penalidade como consequência, a presença de um elemento volitivo no antecedente normativo — componente indispensável à individualização da responsabilidade e à preservação da proporcionalidade da pena. A duplicação automática da penalidade, fundada exclusivamente na condição objetiva de o contribuinte estar submetido ao REF, prescinde dessa análise da culpabilidade, transformando o regime fiscalizatório em critério de qualificação da infração sem correspondência com a conduta efetivamente praticada.

A disciplina normativa do REF, embora reestruturada pela LC nº 214/2025 com aparente incremento de garantias procedimentais, reproduz os vícios do modelo anterior previsto na Lei nº 9.430/1996, especialmente ao manter a sanção agravada vinculada a um critério procedimental, e não ao cometimento da conduta ilícita propriamente dita, ferindo os princípios

constitucionais como a proporcionalidade, o devido processo legal e a vedação à responsabilidade objetiva.

Conclui-se, portanto, que a previsão da duplicação automática das multas de ofício no âmbito do REF, tal como disposta nos arts. 338 a 341 da LC nº 214/2025, afronta garantias fundamentais do contribuinte, ao permitir a aplicação de penalidade majorada sem a prévia verificação da conduta dolosa ou fraudulenta. Ao esvaziar a função protetiva dos princípios constitucionais e transformar uma medida de polícia fiscal em instrumento de punição automática, o dispositivo legal analisado ultrapassa os limites do poder de tributar e do próprio regime jurídico do ilícito tributário.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto n. 8.162, de 2007**. *Regulamento do ISS de Natal/RN*. Art. 152, § 7º.
Disponível em: <<https://www.natal.rn.gov.br/semut/legislacao.php>>

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança n. 57.784/GO**, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, DJe 18 nov. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança n. 65.714/SE**, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 3 mar. 2022.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

LINS, Robson Maia. **A mora no direito tributário**. 2008. 400 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

_____. **A reiteração e as normas jurídicas tributárias sancionatórias – A multa qualificada da Lei 9.430/96**. In: VII CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS: DIREITO TRIBUTÁRIO E OS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO, São Paulo: Noeses, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. rev. e atual. até a EC n. 57. São Paulo: Malheiros, [s.d.].

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Infrações e sanções administrativas**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionatório*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TJ-RN. *Apelação Cível n. 0812761-98.2021.8.20.5001*, Relator: Amaury de Souza Moura Sobrinho, Terceira Câmara Cível, julgado em 14 out. 2022, publicado em 16 out. 2022.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.