

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR):

1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pelo Democratas – DEM, partido político com representação no Congresso Nacional, em face dos arts. 1º, § 2º; 2º, III e §§ 1º e 2º; 5º; 11; 12, § 2º, I, da Medida Provisória nº 227, de 6 de dezembro de 2004, convertida na Lei nº 11.116, de 18 de maio 2005. Os dispositivos impugnados versam sobre o registro especial, obtido junto à Receita Federal pelo produtor ou importador de biodiesel, e acerca da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas decorrentes da venda desse produto. Confira-se o teor dos dispositivos impugnados:

Medida Provisória nº 227, de 06 de dezembro de 2004

Art. 1º As atividades de importação ou produção de biodiesel deverão ser exercidas, exclusivamente, por pessoas jurídicas constituídas na forma de sociedade sob as leis brasileiras, com sede e administração no País, beneficiárias de concessão ou autorização da Agência Nacional de Petróleo – ANP, em conformidade com o inciso XVI do art. 8º da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, e que mantenham Registro Especial junto à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

[...]

§ 2º A Secretaria da Receita Federal expedirá normas complementares relativas ao Registro Especial e ao cumprimento das exigências a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, podendo, ainda, estabelecer:

I – obrigatoriedade de instalação de medidor de vazão do volume de biodiesel produzido;

II – valor mínimo de capital integralizado; e

III – condições quanto à idoneidade fiscal e financeira das mesmas empresas e de seus sócios ou diretores.

Art. 2º O Registro Especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela Secretaria da Receita Federal se, após a sua concessão, ocorrer qualquer dos seguintes fatos:

[...]

III – não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado

pela Secretaria da Receita Federal;

§ 1º Para os fins do disposto no inciso III deste artigo, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer a periodicidade e a forma de comprovação do pagamento dos tributos e contribuições devidos, inclusive mediante a instituição de obrigação acessória destinada ao controle da produção ou importação, da circulação dos produtos e da apuração da base de cálculo.

§ 2º Cancelado o Registro Especial, o estoque de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, existente no estabelecimento da pessoa jurídica, será apreendido, podendo ser liberado se, no prazo de noventa dias, contado da data do cancelamento, for sanada a irregularidade que deu causa à medida.

[...]

Art. 5º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficiente para redução das alíquotas previstas no art. 4º desta Medida Provisória, o qual poderá ser alterado, a qualquer tempo, para mais ou para menos.

§ 1º As alíquotas poderão ter coeficientes de redução diferenciados, em função da matéria-prima utilizada na produção do biodiesel, segundo a espécie, o produtor-vendedor e a região de produção daquela, ou da combinação desses fatores.

§ 2º A utilização dos coeficientes de redução diferenciados de que trata o § 1º deste artigo deve observar as normas regulamentares, os termos e as condições expedidos pelo Poder Executivo.

§ 3º O produtor-vendedor, para os fins de determinação do coeficiente de redução de alíquota, será o agricultor familiar, assim definido no âmbito do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar – PRONAF.

§ 4º Na hipótese de uso de matérias-primas que impliquem alíquotas diferenciadas para receitas decorrentes de venda de biodiesel, de acordo com o disposto no § 1º deste artigo, as alíquotas devem ser aplicadas proporcionalmente ao custo de aquisição das matérias-primas utilizadas no período.

§ 5º Para os efeitos do § 4º deste artigo, no caso de produção própria de matéria-prima, esta deve ser valorada ao preço médio de aquisição de matéria-prima de terceiros no período de apuração.

§ 6º O disposto no § 1º deste artigo:

I – vigorará até 31 de dezembro de 2009; e

II – não se aplica às receitas decorrentes da venda de biodiesel importado.

§ 7º A fixação e a alteração, pelo Poder Executivo, dos coeficientes de que trata este artigo não pode resultar em alíquotas efetivas superiores àquelas previstas no caput do art. 4º.

[...]

Art. 11. A ANP estabelecerá:

I – os termos e condições de marcação do biodiesel, para sua identificação; e

II – o percentual de adição do biodiesel ao óleo diesel derivado de petróleo, observadas as diretrizes estabelecidas pelo Conselho Nacional de Política Energética - CNPE, criado pela Lei nº 9.478, de 1997.

Art. 12. Na hipótese de inoperância do medidor de vazão de que trata o inciso I do § 2º do art. 1º, a produção por ele controlada será imediatamente interrompida.

[...]

§ 2º O descumprimento das disposições deste artigo ensejará a aplicação de multa:

I – correspondente a cem por cento do valor comercial da mercadoria produzida no período de inoperância, não inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), sem prejuízo da aplicação das demais sanções fiscais e penais cabíveis, no caso do disposto no caput deste artigo.

[...]

Lei nº 11.116, de 18 de maio 2005

Art. 1º As atividades de importação ou produção de biodiesel deverão ser exercidas, exclusivamente, por pessoas jurídicas constituídas na forma de sociedade sob as leis brasileiras, com sede e administração no País, beneficiárias de autorização da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP, em conformidade com o inciso XVI do art. 8º da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, e que mantenham Registro Especial na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

[...]

§ 2º A Secretaria da Receita Federal expedirá normas complementares relativas ao Registro Especial e ao cumprimento das exigências a que estão sujeitas as pessoas

jurídicas, podendo, ainda, estabelecer:

I – obrigatoriedade de instalação de medidor de vazão do volume de biodiesel produzido;

II – valor mínimo de capital integralizado; e

III – condições quanto à idoneidade fiscal e financeira das mesmas empresas e de seus sócios ou diretores.

[...]

Art. 2º O Registro Especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela Secretaria da Receita Federal se, após a sua concessão, ocorrer qualquer dos seguintes fatos:

[...]

III – não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal;

§ 1º Para os fins do disposto no inciso III do caput deste artigo, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer a periodicidade e a forma de comprovação do pagamento dos tributos e contribuições devidos, inclusive mediante a instituição de obrigação acessória destinada ao controle da produção ou importação, da circulação dos produtos e da apuração da base de cálculo.

[...]

Art. 5º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficiente para redução das alíquotas previstas no art. 4º desta Lei, o qual poderá ser alterado, a qualquer tempo, para mais ou para menos.

§ 1º As alíquotas poderão ter coeficientes de redução diferenciados em função:

I – da matéria-prima utilizada na produção do biodiesel, segundo a espécie;

II – do produtor-vendedor;

III – da região de produção da matéria-prima;

IV – da combinação dos fatores constantes dos incisos I a III deste artigo.

§ 2º A utilização dos coeficientes de redução diferenciados de que trata o § 1º deste artigo deve observar as normas regulamentares, os termos e as condições expedidos pelo Poder Executivo.

§ 3º O produtor-vendedor, para os fins de determinação do coeficiente de redução de alíquota, será o agricultor familiar ou sua cooperativa agropecuária, assim definidos no âmbito do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar –

Pronaf.

§ 4º Na hipótese de uso de matérias-primas que impliquem alíquotas diferenciadas para receitas decorrentes de venda de biodiesel, de acordo com o disposto no § 1º deste artigo, as alíquotas devem ser aplicadas proporcionalmente ao custo de aquisição das matérias-primas utilizadas no período.

§ 5º Para os efeitos do § 4º deste artigo, no caso de produção própria de matéria-prima, esta deve ser valorada ao preço médio de aquisição de matéria-prima de terceiros no período de apuração.

§ 6º O disposto no § 1º deste artigo não se aplica às receitas decorrentes da venda de biodiesel importado.

§ 7º A fixação e a alteração, pelo Poder Executivo, dos coeficientes de que trata este artigo não podem resultar em alíquotas efetivas superiores:

I – às alíquotas efetivas da Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, adicionadas da alíquota efetiva da Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico de que trata a Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, previstas para incidência sobre o óleo diesel de origem mineral; nem

II – às alíquotas previstas no caput do art. 4º desta Lei.

§ 8º (VETADO).

[...]

Art. 11. A ANP estabelecerá os termos e condições de marcação do biodiesel para sua identificação.

Art. 12. Na hipótese de inoperância do medidor de vazão de que trata o inciso I do § 2º do art. 1º desta Lei, a produção por ele controlada será imediatamente interrompida.

[...]

§ 2º O descumprimento das disposições deste artigo ensejará a aplicação de multa:

I – correspondente a 100% (cem por cento) do valor comercial da mercadoria produzida no período de inoperância, não inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), sem prejuízo da aplicação das demais sanções fiscais e penais cabíveis, no caso do disposto no caput deste artigo; e

[...]

2. Em síntese, são cinco as questões a serem resolvidas nesta ação:

(i) saber se a regulação da matéria em questão poderia ser feita por medida provisória;

(ii) saber se o art. 5º da Lei nº 11.116/2005 poderia delegar ao Poder Executivo a competência para a fixação das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, por meio de decreto, e se há necessidade de observância da anterioridade nonagesimal;

(iii) saber se a Receita Federal pode instituir obrigações tributárias acessórias destinadas ao controle da produção, da importação e da circulação dos produtos, e da apuração da base de cálculo;

(iv) saber se o cancelamento do registro especial, em razão do descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, configura uma sanção política;

(v) saber se a multa estabelecida pelo art. 12, § 2º, I, da Lei nº 11.116/2005, é proporcional.

I. QUESTÃO PRELIMINAR

3. Preliminarmente, conforme noticiado pelo Advogado-Geral da União e pelo Procurador-Geral da República, o art. 2º, § 2º, da Medida Provisória nº 227/2004, não foi convertido na Lei nº 11.116/2005. Deixo, portanto, de conhecer desta ação direta de inconstitucionalidade com relação a esse dispositivo, em virtude da prejudicialidade do controle nessa hipótese.

II. MÉRITO

II.1. CABIMENTO DE MEDIDA PROVISÓRIA PARA DISCIPLINAR A MATÉRIA

4. Não procede o argumento de que a matéria em questão não pode ser objeto de medida provisória, em decorrência do disposto no art. 3º da Emenda Constitucional nº 9/1995[1] e no art. 246 da CF/1988[2]. O biodiesel é um combustível biodegradável derivado de fontes renováveis que pode ser produzido a partir de gorduras animais e espécies vegetais, como soja, palma, girassol, babaçu, amendoim, mamona e pinhão-manso[3]. Esse combustível, portanto, não deriva do petróleo, gás natural, hidrocarboneto fluido ou derivado, não estando incluído no monopólio da União, nos termos do art. 177 da CF/1988. A sua disciplina, portanto, não se submete às restrições contidas no art. 3º da Emenda Constitucional nº 9/1995, podendo ser objeto de medida provisória.

5. Quanto à vedação imposta pelo art. 246 da CF/1988, a medida provisória em análise não se destina a regulamentar nenhum dispositivo constitucional que tenha sido objeto de alteração por emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 e 12 de setembro de 2001. Tal limitação à edição de medidas provisórias, desse modo, não se aplica aqui.

II.2. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO À LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NA FIXAÇÃO PELO PODER EXECUTIVO DAS ALÍQUOTAS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

6. O art. 3º da Lei nº 11.116/2005 fixa as alíquotas devidas a título da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, incidentes sobre a receita auferida pelo produtor ou importador de biodiesel, em 6,15% (seis inteiros e quinze centésimos por cento) e 28,32% (vinte e oito inteiros e trinta e dois centésimos por cento), respectivamente. O art. 4º desse diploma legal, por sua vez, estabelece um regime especial de apuração e pagamento de tais contribuições. Neste, são devidos os valores fixos de R\$ 120,14 (cento e vinte reais e quatorze centavos) e R\$ 553,19 (quinhentos e cinquenta e três reais e dezenove centavos) por metro cúbico, respectivamente. Veja-se que a adoção desse regime é uma opção do contribuinte, devendo ser exercida até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, e produz efeitos, de forma irrevogável, durante todo o ano-calendário subsequente.

7. No tocante a esse regime especial, o art. 5º do diploma legal prevê que o Poder Executivo pode alterar, por meio de decreto, o coeficiente de redução das alíquotas *ad rem* referidas no art. 4º, em função (a) da matéria-prima utilizada na produção do biodiesel, (b) do produtor-vendedor (assim entendido o “agricultor familiar ou sua cooperativa agropecuária”) e/ou (c) da região de produção da matéria-prima, vedada a benesse no caso de receitas decorrentes da venda de biodiesel importado. Acrescente-se que, nos termos do § 7º do referido artigo, a alteração do coeficiente não pode exceder as “alíquotas efetivas [das contribuições], adicionadas da alíquota efetiva da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico de que trata a Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, previstas para [a] incidência sobre o óleo diesel de origem mineral”, nem os valores regulares do regime especial (art. 4º, *caput*). Em face dessa delegação, questiona-se se haveria uma violação à

legalidade tributária.

A. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

8. O art. 5º, II, da CF/1988, prevê que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. A partir desse dispositivo deriva o princípio da legalidade, como uma “submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador”^[4]. A legalidade tributária, em linha com o art. 150, I, da CF/1988, impõe que a lei “estabeleça” a instituição e a majoração dos tributos. Diante disso, essa última norma poderia ser vista como uma redundância do constituinte. Todavia, a distinção se mostra necessária, uma vez que, no direito tributário, não somente se exige a lei como o fundamento imediato das obrigações tributárias, como também se impõe ao legislador que defina, na maior extensão e profundidade possíveis, os elementos material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo da hipótese de incidência tributária. Promove-se, assim, um estado de segurança, em que se permite ao intérprete e ao aplicador compreender e obedecer ao conteúdo dos dispositivos legais.

9. Trata-se de uma garantia do sujeito passivo, como definido no *caput* do art. 150: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”. Vale dizer, há um **direito fundamental** dos indivíduos em face do Estado, por meio do qual se atribui ao legislador a competência para a definição da hipótese de incidência tributária, em situações em que surjam novas obrigações tributárias ou em que estas sejam agravadas. Essa norma concretiza o princípio da segurança jurídica, sobretudo no que se refere à maior estabilidade da lei em oposição à maior mutabilidade dos atos infralegais. Reiterando a aplicação desse dispositivo à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, o art. 149 da CF/1988 menciona expressamente a necessidade de “observ[ância do] disposto [no art.] 150, I”.

10. Soma-se a isso o art. 150, § 6º, da CF/1988, que prevê que a concessão de “subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão” deve ser feita “mediante lei específica”. A legalidade tributária, nesse caso, é fundada nos princípios da separação de poderes (art. 2º), democrático (art. 1º), da impessoalidade e da moralidade administrativas (art. 37, *caput*), além da competência do

Poder Legislativo para a avaliação dos impactos orçamentários (art. 48, I). Note-se que a razão de ser dessa norma é compreender todo e qualquer benefício fiscal que importe em renúncia de receitas.

11. Ainda sob a perspectiva da introdução ou da majoração de benefícios fiscais, o art. 113 do ADCT, incluído pela Emenda Constitucional nº 95/2016, prevê que “a proposição legislativa que **crie** ou altere despesa obrigatória ou **renúncia de receita** deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro” (grifou-se). Perceba-se que a regra constitucional se orienta pelo regime preexistente definido no art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), atinente à concessão e ao aumento de benefícios fiscais que ocasionem a renúncia de receita. A opção do constituinte de disciplinar a mesma temática explicita a *prudência* na gestão fiscal, nomeadamente na concessão de benefícios tributários.

12. A elaboração do estudo em questão permite ao Poder Legislativo tanto o controle dos objetivos constitucionais que se pretendem atingir por meio dessa benesse fiscal, como também o controle financeiro dessa escolha política. Não se pode olvidar que a concessão de benefícios fiscais, ao atingir a receita do ente, afeta os recursos financeiros com os quais o Estado custeia as suas atividades. Uma opção política consciente do legislador perpassa pela compreensão múltipla sobre o tema, especialmente sobre os efeitos financeiros produzidos. Ao mesmo tempo, interpretando o art. 113 do ADCT, este Supremo Tribunal Federal^[5] firmou o entendimento de que o referido dispositivo é aplicável a todos os entes da federação, pelo que uma eventual proposição legislativa federal, estadual, distrital ou municipal, que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita, deve ser acompanhada de estimativa de impacto orçamentário e financeiro, sob pena de incorrer em vício de inconstitucionalidade formal.

13. Nesse sentido, quando o legislador delega a sua competência normativa ao Poder Executivo, contraria, em princípio, a reserva legal estabelecida na Constituição e retira do processo democrático a disciplina e a alteração da matéria. Vale dizer, ao regular o tema, o Poder Executivo edita atos normativos sem que haja o devido debate público. Além disso, como visto, o processo de elaboração de uma lei garante maior estabilidade a esta do que aquele dos atos infralegais, que podem ser

mais facilmente alterados ou revogados. Por todo o exposto, resta claro que, *a priori*, a delegação de competência ao Poder Executivo para a fixação dos elementos da hipótese de incidência tributária, como as alíquotas, contraria a legalidade tributária.

14. Note-se, ainda, que a Constituição apresenta exceções à legalidade tributária nos arts. 153, § 1º; 155, § 4º, IV, c; 177, § 4º, I, b. Nenhum desses dispositivos, contudo, versa sobre a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS. O que se discute aqui, portanto, é **a possibilidade de relativização da legalidade tributária quando não há uma autorização constitucional expressa**.

B. JURISPRUDÊNCIA DESTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

15. Examinando casos análogos, este Tribunal já relativizou a legalidade tributária quando havia lei que determinava o limite máximo para as alíquotas aplicáveis. Esse entendimento foi adotado no julgamento do RE 704.292 (Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 19.10.2016 – Tema nº 540) e na ADI 4.697 (Rel. Min. Edson Fachin, j. em 06.10.2016). Em ambos os casos, discutia-se a constitucionalidade da delegação aos conselhos profissionais de competência para a fixação das alíquotas das contribuições de interesse das categorias profissionais. Destaco, no mesmo sentido, a decisão do RE 838.284 (Rel. Min. Dias Toffoli, j. 19.10.2016 – Tema nº 829). Nessa hipótese, enfrentou-se uma situação idêntica concernente à taxa de anotação de responsabilidade técnica (ART).

16. **Todos os três precedentes guardam alguns elementos em comum, que merecem destaque: (a) havia um limite legal máximo para as alíquotas a serem fixadas pelo Poder Executivo; (b) a justificção de tais tributos – a referibilidade de grupo e a contraprestação estatal – ensejava uma mutabilidade permanente dos pressupostos da atividade tributária, de forma que a maior estabilidade da lei era inconciliável com a sua natureza; e (c) os critérios legais eram proporcionais.**

17. Mais recentemente, houve uma modificação na jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento conjunto da ADI 5.277 e do RE 1.043.313 (ambos da relatoria do Min. Dias Toffoli, j. em 10.12.2020). Nessa ocasião, acresceu-se às exceções descritas

anteriormente a validade da delegação para o Poder Executivo da competência para a fixação, por meio de decreto, das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, em razão da concessão de benefício fiscal. Esse entendimento se fundou, essencialmente, na natureza extrafiscal da aludida benesse, bem como na existência de limites de cunho quantitativo e qualitativo. O voto do ilustre relator do feito, Ministro Dias Toffoli, orientou-se também pela concepção de que haveria uma gradação na rigidez da legalidade tributária em função da espécie tributária: “[...] há a exigência de maior presença do legislador no tratamento de tributo que possua alto grau de coatividade”. Acrescenta-se o entendimento de que a aludida função extrafiscal, no caso em análise, relaciona-se “à otimização do princípio da solidariedade”, uma vez que se estaria possibilitando um “melhor controle fiscal sobre o setor, favorecendo a concorrência entre as empresas”. Salienta-se, por fim, na ADI 5.277, a facultatividade da opção do contribuinte pelo regime especial de apuração e pagamento de tais contribuições, como um elemento legitimador da deslegalização.

18. Com a devida vênia ao ilustre Ministro Dias Toffoli, não compartilho de todos esses argumentos, como me manifestei expressamente no julgamento dos embargos de declaração no RE 1.043.313. Além disso, no julgamento da ADI 5.277 e do RE 1.043.313, na esteira de outros Ministros desta Suprema Corte, exteriorizei o meu desconforto com o tema e me reservei à possibilidade de revisitá-lo, quando de um novo julgamento, principalmente considerando a sua complexidade e o risco de que tal delegação seja utilizada de maneira abusiva. Sustentei, de igual modo, a minha contrariedade a que a referida conclusão seja estendida irrestritamente. É necessário que se proceda com análises pontuais, sob pena de **banalizar o desrespeito à legalidade tributária** – pilar de sustentação do sistema constitucional tributário. Em face desse contexto normativo, retomo o exame da constitucionalidade do art. 5º da Lei nº 11.116/2005.

C. PARÂMETROS PARA A RELATIVIZAÇÃO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

19. O art. 5º da Lei nº 11.116/2005, como visto, prevê que o Poder Executivo pode alterar, por meio de decreto, o coeficiente de redução das alíquotas do regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, incidentes sobre a receita auferida pelo

produtor ou importador de biodiesel. Trata-se de um regime de adesão pelo contribuinte, que atende a um fim eminentemente extrafiscal, de natureza não arrecadatória”. Veja-se, nesse sentido, a exposição de motivos que acompanhou a Medida Provisória nº 227/2004:

5. A possibilidade da criação de alíquotas diferenciadas para o biodiesel, na forma do item 4, tem por objetivo:

a) direcionar a produção do biodiesel para a utilização de determinadas matérias-primas;

b) incentivar a aquisição de matéria-prima advinda da agricultura familiar, nas condições a serem regulamentadas pelo Poder Executivo, de forma a gerar emprego e renda no campo; e

c) incentivar a produção desse combustível em regiões carentes.

20. Observe-se que, ao instituir tal delegação, o aludido art. 5º definiu diferentes parâmetros para o exercício dessa competência, reduzindo a discricionariedade do Poder Executivo. Ainda assim, compete a este decidir – com relativa margem de liberdade – (i) *quando* haverá a concessão do benefício fiscal; (ii) em *quais hipóteses*; (iii) em *qual montante*. Essas circunstâncias atraem questionamentos sobre os limites constitucionais da aludida delegação, em um cenário em que, reitero, não há uma autorização constitucional expressa para tanto.

21. Conforme o exposto, quando do julgamento da ADI 5.277 e do RE 1.043.313, este Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade da delegação ao Poder Executivo da competência para fixar as alíquotas da contribuição para o PIS e da COFINS, visando à concessão de um benefício fiscal. Nessa esteira, destaco que **esta Corte jamais sustentou que a tão simples promoção de um fim extrafiscal justifica a relativização da legalidade tributária**. Para tanto, impõe-se, inicialmente, **o balanceamento das normas constitucionais conflitantes**, por meio de um exame que deve ser feito caso a caso. Para fins da ponderação em tela, deve-se identificar o fim extrafiscal e os seus fundamentos constitucionais, além das condições fáticas inerentes à sua promoção, como, *e.g.*, a mutabilidade da realidade subjacente à norma em face da morosidade do processo legislativo. O balanceamento que prossegue avalia o peso normativo das normas constitucionais e a intensidade da restrição/promoção provocada em cada situação, visando,

ao final, a identificar aquela prevalente. Há uma particularidade relevante na contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS: estas são fontes de custeio da seguridade social, pelo que, de maneira mais acentuada, todo e qualquer benefício fiscal envolvendo tais tributos depende de uma justificação substancial que legitime a renúncia de receita. Entendimento contrário atenta contra o financiamento da seguridade social e os direitos promovidos.

22. Devem-se respeitar ainda determinados limites constitucionais intrínsecos à delegação, de modo que o Poder Executivo não disponha de uma “carta em branco”, tal como sucessivamente sustentado por este Supremo Tribunal Federal em casos análogos. *Primeiro*, há um **limite quantitativo**, segundo o qual, a lei deve fixar as alíquotas máximas, de modo a garantir que a autorização concedida ao Poder Executivo somente importará em instituição de uma benesse fiscal, e não em gravame em relação às alíquotas originárias. Acrescente-se, ainda, que a autorização conferida deve se restringir à modificação das alíquotas de tais contribuições, não se admitindo a alteração da sua base de cálculo. Esse requisito se ampara, inclusive, nos fundamentos utilizados na ADI 5.277 e no RE 1.043.313. Nessa oportunidade, a constitucionalidade da delegação em questão se orientou pelas exceções expressas à legalidade tributária positivadas na Constituição. Nestas, podem ser modificadas tão só as alíquotas dos tributos, proibida a mudança da sua base de cálculo.

23. *Segundo*, há um **limite qualitativo** relativo aos critérios admitidos para a gradação das alíquotas. Isto é, na eventualidade de o Poder Executivo exercer a competência delegada, as situações apenas poderão ser diferenciadas de acordo com a autorização legal, *e.g.*, em função, quanto ao dispositivo sob o exame, (a) da matéria-prima utilizada na produção do biodiesel, (b) do produtor-vendedor e/ou (c) da região de produção da matéria-prima, vedada a inclusão no benefício das receitas decorrentes da venda de biodiesel importado.

24. *Terceiro*, como consequência de tais critérios, o legislador também delimitou, em certa medida, os fins passíveis de promoção por essa política fiscal, ou seja, há um **limite teleológico**. Pelo que se permite a adoção da política em análise com vistas (a) a promover o emprego de uma matéria-prima, (b) a agricultura familiar e/ou (c) a produção em áreas carentes. Não desconheço a extensão de tais objetivos, que

comportam diversas hipóteses. No entanto, a delimitação legal constitui um limite à discricionariedade administrativa, caracterizando um ato administrativo vinculado.

25. Além de tais limites inerentes à delegação, há outros parâmetros constitucionais. *Primeiro*, deve-se atender à **anterioridade tributária**. No caso em questão, menciona-se apenas a anterioridade nonagesimal, com base no art. 195, § 6º, da CF/1988. Em outras palavras, a instituição e a majoração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devem respeitar o prazo de 90 (noventa) dias para o início da cobrança. *Segundo*, devem-se cumprir os requisitos formais atinentes à elaboração de **estudo de impacto orçamentário e financeiro, e de “demonstrativo regionalizado do efeito [...] decorrente” da benesse** (arts. 113 do ADCT e 165, § 6º, da CF/1988). Perceba-se que os casos de dispensa desse estudo, em linha com o art. 14, § 3º, I, da Lei Complementar nº 101/2000, não contemplam a situação concreta – a interpretação do art. 113 do ADCT compreende todo e qualquer benefício fiscal –, sendo imperiosa a apresentação de tal estudo pelo Poder Executivo, quando da edição dos decretos regulamentadores, na medida em que o Poder Legislativo não goza das informações para a sua confecção, quando da aprovação da lei. *Terceiro*, é necessário observar os **princípios da igualdade tributária** (art. 150, II, da CF/1988) e **da proporcionalidade**.

D. ANÁLISE DO CASO CONCRETO

26. Diante dos requisitos anteriores, antecipo a minha conclusão pela constitucionalidade da delegação introduzida pelo art. 5º da Lei nº 11.116/2005. Isso porque há um relevante interesse social concretizado por tal delegação, principalmente quando se consideram a proteção da agricultura familiar e o desenvolvimento de regiões carentes. Ao mesmo tempo, não restam dúvidas da dinamicidade do mercado de biodiesel e da mutabilidade que acompanha a realização de tais fins extrafiscais. Não por outra razão, desde a edição do art. 5º da Lei nº 11.116/2005, foram elaborados os Decretos nºs 5.297, de 6 de dezembro de 2004; 5.457, de 6 de junho de 2005; 6.606, de 21 de outubro de 2008; 7.768, de 27 de junho de 2012; 10.527, de 22 de outubro de 2020. A pluralidade de atos normativos confirma a instabilidade que acompanha a promoção dos fins em tela. Soma-se a isso uma observação notória, sobretudo no contexto atual em

que é amplamente noticiada a crise envolvendo os combustíveis: está-se diante de um setor econômico de alta regulação estatal e de essencial função na economia nacional. Com base nisso, entendo ser possível a relativização da legalidade tributária nesse caso.

27. Quanto aos demais limites enumerados, esclareço que, *primeiro*, houve a fixação de um limite quantitativo, considerando a definição das alíquotas máximas. Além disso, a faculdade do Poder Executivo se restringe à alteração das alíquotas aplicáveis no cálculo de tais contribuições, mantida a sua base de cálculo. *Segundo*, a lei predetermina os limites qualitativos atinentes aos critérios de discriminação aceitos pelo legislador. *Terceiro*, por consequência da imposição de tais balizas, de igual modo, fixam-se os fins passíveis de serem promovidos por essa política fiscal.

28. No que tange aos demais quesitos constitucionais, veja-se que a delegação do art. 5º da Lei nº 11.116/2005 nunca foi utilizada para majorar a carga tributária – somente houve a sua redução –, pelo que a anterioridade nonagesimal, até o momento, é inaplicável^[6].

29. Registre-se que, na hipótese em questão, não houve a elaboração de estudo de impacto orçamentário e financeiro. Ao mesmo tempo, não se desconhece a impraticabilidade da mensuração precisa da renúncia de receita na concessão de um benefício fiscal – ao menos na generalidade dos casos –, não somente pela incerteza que lhe é intrínseca, como também pela pluralidade de variáveis econômicas atreladas ao seu cálculo. Não por outra razão, esse estudo se opera, em verdade, por meio de estimativas^[7]. Uma análise bastante objetiva do art. 5º da Lei nº 11.116/2005, entretanto, demonstra que a amplitude da gradação de alíquotas e das situações compreendidas pela benesse tributária inviabilizam que a proposição legislativa que deu ensejo a esse dispositivo seja acompanhada do referido estudo. Além disso, a regra legal em si não cria ou majora uma renúncia de receita. Há somente uma norma de atribuição de competência normativa que poderá ser exercida pelo Poder Executivo. Este, por sua vez, poderá criar ou majorar a renúncia de receita. Nessa condição, impõe-se a interpretação do art. 113 do ADCT, de maneira que se inclua no comando normativo o decreto do Poder Executivo que institui ou majore um benefício fiscal. Mantém-se, por conseguinte, o ideal de *transparência* que orienta a regra

constitucional.

30. Isto posto, veja-se que o benefício fiscal do art. 4º da Lei nº 11.116/2005 foi instituído pelo Decreto nº 5.297, em 6 de dezembro de 2004, e a sua última majoração ocorreu em 27 de junho de 2012, em razão do Decreto nº 7.768. Desse modo, considerando que o art. 113 do ADCT foi incluído em 15 de dezembro de 2015, tem-se a impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade formal dos dispositivos ora atacados por norma constitucional superveniente. Enfatize-se, contudo, que a elevação futura desse benefício fiscal, no sentido de aumentar a renúncia de receita, deverá ser acompanhada de estudo de impacto orçamentário e financeiro, sob pena de haver um vício de inconstitucionalidade formal.

31. Afasto, ainda, a alegação de violação ao princípio da igualdade e da proporcionalidade, uma vez que os critérios de discriminação eleitos e os fins – constitucionalmente legítimos – promovidos guardam adequação, sem prejuízo da necessidade e proporcionalidade em sentido estrito da medida. A promoção da agricultura familiar, visando a gerar emprego e renda no campo, e o incentivo da produção do biodiesel em regiões carentes buscam realizar um dos objetivos fundamentais da República: a redução da pobreza e das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CF/1988). Com efeito, concluo ser constitucionalmente válida a relativização da legalidade tributária pelo art. 5º da Lei nº 11.116/2005, destacando que (i) eventual elevação da carga tributária deverá respeitar a anterioridade nonagesimal e que, (ii) em havendo o aumento da renúncia de receitas, dever-se-á atender ao requisito formal de elaboração de estudo de impacto orçamentário e financeiro.

II.3. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO À LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NA FIXAÇÃO PELO PODER EXECUTIVO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

32. O requerente impugna, ainda, os arts. 1º, § 2º, e 2º, § 1º, da Lei nº 11.116/2005, por ofensa à legalidade tributária, na medida em que atribuem à Receita Federal do Brasil a competência para dispor, por atos infralegais, sobre as obrigações acessórias e os requisitos para a obtenção de registro especial emitido junto ao referido órgão para o funcionamento das sociedades empresárias que realizem a importação ou a produção de biodiesel. Confira-se a redação dos dispositivos atacados:

Art. 1º [...]

§ 2º A Secretaria da Receita Federal expedirá normas complementares relativas ao Registro Especial e ao cumprimento das exigências a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, podendo, ainda, estabelecer:

I – obrigatoriedade de instalação de medidor de vazão do volume de biodiesel produzido;

II – valor mínimo de capital integralizado; e

III – condições quanto à idoneidade fiscal e financeira das mesmas empresas e de seus sócios ou diretores.

[...]

Art. 2º [...]

§ 1º Para os fins do disposto no inciso III do caput deste artigo, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer a periodicidade e a forma de comprovação do pagamento dos tributos e contribuições devidos, inclusive mediante a instituição de obrigação acessória destinada ao controle da produção ou importação, da circulação dos produtos e da apuração da base de cálculo.

33. Rejeito, no entanto, as impugnações. As obrigações acessórias podem ser estabelecidas por atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, nos termos dos arts. 96; 100, I; 113, § 2º, todos do CTN. Além disso, as previsões legais relativas (i) à obrigatoriedade de instalação de medidor de vazão do volume de biodiesel produzido (art. 1º, § 2º, I) e (ii) à instituição de obrigações acessórias outras destinadas ao controle da produção, da importação e da circulação dos produtos, e da apuração da base de cálculo (art. 2º, § 1º) se mostram proporcionais, tendo em vista o objetivo de evitar a sonegação fiscal.

34. Quanto aos requisitos para a fruição do registro especial, o valor mínimo do capital integralizado e a idoneidade fiscal e financeira das sociedades empresárias e dos seus sócios ou diretores (art. 1º, § 2º, II e III), constata-se, em linha com o exposto, que o legislador cumpriu com a exigência constitucional, porquanto trouxe regras legais com densidade normativa suficiente para, observadas as particularidades técnicas, haver o maior detalhamento pelo Poder Executivo. Desse modo, tampouco com relação a estes, vislumbro qualquer violação à legalidade tributária.

II.4. CANCELAMENTO DO REGISTRO ESPECIAL E VEDAÇÃO À SANÇÃO POLÍTICA

35. Prossigo com a análise do art. 2º, III, da Lei nº 11.116/2005. Na visão do requerente, trata-se de sanção política, pois viola os princípios da proporcionalidade, do devido processo legal, da propriedade, da livre iniciativa e do pleno emprego. Isso porque, com o objetivo de obter a satisfação dos créditos tributários, a regra em exame institui a faculdade de a Receita Federal do Brasil cancelar o registro especial da sociedade empresária importadora ou produtora de biodiesel, na hipótese de esta ser inadimplente em relação a quaisquer das suas obrigações tributárias (principais ou acessórias). Destaque-se inexistir, no ato normativo impugnado, a garantia de uma impugnação administrativa prévia à aplicação da penalidade ou de uma via de defesa com efeito suspensivo, por meio da qual se permita ao sujeito passivo discutir a validade do cancelamento. Nesse sentido, o § 2º do aludido artigo se limita a prever que, em face do ato de cancelamento, cabe recurso especial direcionado ao Ministro de Estado da Fazenda. Confira-se o seu teor:

Art. 2º O Registro Especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela Secretaria da Receita Federal se, após a sua concessão, ocorrer qualquer dos seguintes fatos:

[...]

III – não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal;

[...]

§ 2º Do ato que cancelar o Registro Especial caberá recurso ao Ministro de Estado da Fazenda.

36. Em diversas ocasiões, este Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de sanções políticas, entendidas estas como medidas coercitivas indiretas adotadas pela Fazenda Pública com o intuito de compelir o adimplemento de obrigações tributárias. Os fundamentos da Corte residiam na desproporcionalidade do gravame – mais especificamente, **por sua desnecessidade ou desproporcionalidade em sentido estrito** – frente às alternativas menos restritivas aos direitos fundamentais e diante da ponderação das normas constitucionais conflitantes. Para consagrar tal compreensão, foram editadas as Súmulas nº 70, 323 e 547/STF, que assim dispõem:

É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. (Súmula nº 70, de 13 de dezembro de 1963)

É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. (Súmula nº 323, de 13 de dezembro de 1963)

Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. (Súmula nº 547, de 3 de dezembro de 1969)

37. Reitero que, para o enquadramento como sanção política, impõe-se não somente a utilização de medidas coercitivas indiretas pela Fazenda Pública com o intuito de compelir o adimplemento das obrigações tributárias, como também a *ofensa à proporcionalidade*. Não por outra razão, por ocasião do julgamento do RE 550.769, sob a relatoria do Min. Joaquim Barbosa (j. em 22.05.2013), foi firmada a orientação de que o cancelamento de registro para o funcionamento de atividade econômica não constitui uma sanção política (desproporcional) quando presentes três requisitos: (i) **a relevância quantitativa do crédito tributário em aberto**, não se admitindo que quantias insignificantes legitimem a medida; (ii) **a garantia do devido processo legal no controle da aplicação da penalidade**; (iii) **a garantia do devido processo legal no controle da validade dos créditos tributários**, cujo não pagamento pode ensejar a cassação do registro.

38. O *primeiro* requisito visa a restringir a penalidade exclusivamente às hipóteses em que o não pagamento dos tributos configura uma vantagem concorrencial efetiva do sujeito passivo em relação aos demais agentes econômicos, prejudicando a livre concorrência e a igualdade tributária. O cancelamento do registro impede o exercício da empresa, o que é uma restrição intensa aos direitos de propriedade, de livre exercício de atividade econômica e ao pleno emprego. Avalia-se, em seguida, a contraposição entre tais direitos e a igualdade tributária e a livre concorrência, uma vez que a restrição daqueles primeiros somente se justifica em contextos excepcionais, nos quais a ausência de uma resposta estatal forte pode limitar, do mesmo modo ou mais intensamente, a

igualdade tributária e a livre concorrência. O cancelamento do registro, portanto, pretende compreender as sociedades cujo *modus operandi* se ampara no não pagamento de tributos. Sob essa perspectiva, a proporcionalidade da sanção advém da sua aplicação apenas em tais situações. Pressupõe-se, nesse cenário, a inexistência de meios outros para que se possa, com a mesma adequação, atuar diante do risco, sobretudo, à livre concorrência.

39. Acerca do *segundo* e do *terceiro* requisitos, sobressai a necessidade de garantia de um meio processual eficaz para que o contribuinte, por via administrativa ou judicial, possa se insurgir contra o cancelamento do registro, em razão da sua ilegalidade ou da invalidade dos créditos tributários subjacentes. Reconheça-se, entretanto, que os votos prolatados no aludido julgamento não enfrentam as dificuldades para a concretização dessa garantia, sendo importante destacar algumas das considerações formuladas pelo ilustre Relator do feito, Ministro Joaquim Barbosa. De acordo com o Ministro, o cancelamento do registro impede que as sociedades possam discutir, administrativa ou judicialmente, não somente a aplicação da penalidade, como a validade dos créditos, dado que “uma empresa fechada terá menos recursos para manter um processo administrativo ou judicial”. Ao mesmo tempo, nem todos os contribuintes conseguem realizar o depósito do montante integral do crédito para suspender a sua exigibilidade ou pode não haver uniformidade de entendimento jurisprudencial acerca da tese em questão, o que dificulta a suspensão liminar dos efeitos do cancelamento por decisão judicial. Ademais, nessa compreensão, competiria ao juízo que examina a legalidade do cancelamento averiguar, mesmo que de maneira não exauriente, a validade dos créditos respectivos. Por assim dizer, à época, afirmou-se que essa tríade de requisitos franquearia proporcionalidade à sanção imposta, uma vez que ponderadas as normas constitucionais em conflito, de forma a permitir à Administração empregar um instrumento eficaz para combater, especialmente, a contumácia dos devedores que se valem desse comportamento para aumentar o seu poder de mercado.

40. O caso concreto guarda similaridade com aquele descrito antes, pois versa sobre o cancelamento de registro para o exercício de atividade econômica quando há o descumprimento de qualquer obrigação tributária, sem que se fixe um patamar mínimo da exação que justifique a

imposição da penalidade e sem que se atente à gravidade da conduta do contribuinte. Some-se a isso o fato de que não há previsão legal de um meio processual eficaz para a defesa dos direitos individuais. A penalidade em tela afigura-se desproporcional, considerando inexistir um mecanismo de calibração da sua aplicação em consonância com a gravidade do ilícito cometido pelo sujeito passivo.

41. Repita-se que se trata de uma sanção que inviabiliza a continuidade, temporária ou definitiva, da atividade econômica. Além disso, pode haver medidas alternativas menos gravosas que também sejam aptas a induzir a satisfação do crédito tributário, como a propositura da ação executiva, o protesto extrajudicial das certidões de dívida ativa (cf. ADI 5.135, sob a minha relatoria. j. em 09.11.2016), a averbação da dívida ativa em registro de bens e direitos – vedada a indisponibilidade dos bens – e a comunicação da inscrição aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores, aos serviços de proteção ao crédito e congêneres (cf. ADI 5.886, sob a minha relatoria. j. em 09.12.2020). Poder-se-ia, assim, qualificar essa sanção como sendo **desnecessária** diante desses meios alternativos ou **desproporcional em sentido estrito**, considerando a ponderação das normas constitucionais.

42. Deve-se, assim, realizar **interpretação conforme a Constituição** do art. 2º, III e § 2º, da Lei nº 11.116/2005, (i) para limitar a sua aplicação às hipóteses em que o crédito tributário possua montante relevante, em face do risco potencial ou concreto à livre concorrência. O não pagamento de tributo, como um ato ilícito, não pode constituir uma vantagem concorrencial, uma vez que o tratamento fiscal desigual, nesse caso, traduz um distúrbio concorrencial incompatível com a finalidade arrecadatória. Saliente-se que a inadimplência fiscal contumaz não deve ser premiada, mas sofrer uma resposta estatal eficaz. É necessário, ademais, garantir (ii) o devido processo legal, de modo a permitir que haja um meio para a impugnação não somente da validade do crédito tributário respectivo, como também da aplicação da sanção.

43. Assim sendo, em que pese compartilhe dos mesmos critérios suscitados pelo Min. Joaquim Barbosa por ocasião do aludido julgamento, divirjo quanto à extensão da exigência processual. Isso porque, a meu sentir, a proporcionalidade da medida não demanda o

exaurimento prévio da via judicial. Conclusão diversa contradiz o próprio fundamento do cancelamento e o seu contexto excepcional. Proponho, então, a leitura do § 2º do art. 2º da Lei nº 11.116/2005, para permitir a apresentação de recurso especial direcionado ao Ministro de Estado da Fazenda, **com efeito suspensivo**. Além disso, o ato de cancelamento deve ser motivado no sentido de demonstrar, *inequivocamente*, que os créditos tributários em aberto (exigíveis ou não) identificam um cenário em que o devedor emprega o não pagamento de tributos como um instrumento para o aumento do seu poder de mercado. Em todas as hipóteses, remanesce garantida a inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF/1988) para o controle dos atos administrativos.

II.5. DESPROPORCIONALIDADE DA MULTA ISOLADA

44. Cabe, por fim, examinar a controvérsia atinente à desproporcionalidade da multa isolada devida em razão do descumprimento de obrigação acessória, em atenção aos arts. 1º, § 2º, I; e 12, § 2º, I, da Lei nº 11.116/2005. Em conformidade com estes, para a obtenção do registro especial junto à Receita Federal, deve-se manter um “medidor de vazão do volume de biodiesel produzido”. Na eventualidade de esse medidor estar inoperante, a produção deverá ser interrompida e o contribuinte deverá comunicar o ocorrido à Receita Federal do Brasil. O descumprimento dessa obrigação enseja a imposição de multa de “100% (cem por cento) do valor comercial da mercadoria produzida no período de inoperância, não inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), sem prejuízo [...] das demais sanções fiscais e penais cabíveis”. Enfatize-se que a multa tributária é uma penalidade que visa a punir o infrator. Nesse sentido, questiona-se a sua proporcionalidade em função da gravidade do ilícito cometido.

A. JURISPRUDÊNCIA DESTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

45. Quanto à *multa punitiva* aplicada em razão do descumprimento de uma obrigação principal, este Supremo Tribunal Federal afirmou, em reiteradas oportunidades, a sua inconstitucionalidade quando exceder o valor do tributo devido, ou seja, o patamar de 100% (cem por cento) dessa exação, como se constata a seguir:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III – Agravo regimental improvido. (RE 748.257 AgR, Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, j. em 06.08.2013)

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 120% REDUZIDA AO PATAMAR DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO. ADEQUAÇÃO AOS PARÂMETROS DA CORTE.

1. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a burla à atuação da Administração tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria.

2. A Corte tem firmado entendimento no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade se revela nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Entendimento que não se aplica às multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%. Precedentes.

3. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 557, § 2º, do CPC/1973. (ARE 938.538 AgR, sob a minha relatoria, Primeira Turma, j. em 30.09.2016)

Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. 3. Imposição de multa fiscal. 4. Multa fixada acima de 100% do tributo devido. Caráter confiscatório configurado. Jurisprudência da Corte. 5. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 6. Agravo

regimental a que se nega provimento. (ARE 1.007.478 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, j. em 25.08.2017)

46. No que concerne à *multa moratória*, imposta pelo cumprimento a destempo da obrigação principal, esta Corte concluiu pela sua inconstitucionalidade se superar o percentual de 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido. Destaquem-se, nessa linha de argumentação, os julgados a seguir:

1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado "por dentro" em ambos os casos. 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta

daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 582.461, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. em 18.05.2011)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. VEDAÇÃO AO CONFISCO. MULTA MORATÓRIA. ADOÇÃO DO LIMITE OBJETIVO DE 20%.

1. Não merece reparo o acórdão regional que mantém o valor da multa moratória ao patamar de 20%. Trata-se de montante que se coaduna com a ideia de que a impontualidade é uma falta menos grave que a violação à legislação tributária.

2. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 777.574 AgR, sob a minha relatoria, Primeira Turma, j. em 28.04.2015)

47. Saliente-se, ainda, que esta Corte analisou tema similar por ocasião do julgamento do RE 606.010 (Tema nº 872), da relatoria do Min. Marco Aurélio (j. em 24.08.2020). Nessa oportunidade, examinou-se a constitucionalidade da multa devida em razão da entrega em atraso da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, na quantia “de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF”, observados o percentual máximo de 20% (vinte por cento) e os limites legais mínimos, de acordo com o art. 7º, II, da Lei nº 10.426/2002.

48. Na opinião do ilustre Relator do feito, a avaliação da proporcionalidade das multas tributárias deve ser casuística, em consonância com a pluralidade de situações compreendidas em cada caso. Prossegue, porém, resgatando que a jurisprudência deste Tribunal reputa constitucional a multa que for “notadamente inferior à dívida” respectiva. Ao mesmo tempo, não desconsidera a relevância das obrigações acessórias para a fiscalização tributária e, por conseguinte, para a arrecadação fiscal. Tendo em vista a jurisprudência que reputa,

como aludido, constitucional a multa moratória de até 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, em razão do cumprimento em atraso de obrigação principal, concluiu que esse parâmetro poderia ser transposto às penalidades relativas às obrigações acessórias. Cabe ainda pontuar que, segundo o voto vogal do Ministro Alexandre de Moraes, o valor do tributo sempre que possível deve ser utilizado como base de cálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória, na medida em que, “caso fosse estabelecido um valor fixo, poderia ser desvirtuada a finalidade da multa, podendo se tornar confiscatória para aqueles de renda menor, bem como irrisória para aqueles com maior capacidade contributiva”. Confira-se a ementa do acórdão em questão:

TRIBUTÁRIO – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA –
DESCUMPRIMENTO – MULTA – LEI Nº 10.426/2002.

Revela-se constitucional a sanção prevista no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002, ante a ausência de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da vedação de tributo com efeito confiscatório.

B. PARÂMETROS PARA A FIXAÇÃO DA MULTA ISOLADA

49. No caso em exame, discute-se a razoabilidade da penalidade devida em razão do descumprimento de obrigação acessória, que corresponde a um *fazer* ou a um *deixar de fazer*, e constitui um instrumento indispensável à fiscalização tributária, sobretudo quando não existam outros meios para a identificação da ocorrência do fato gerador e, muito menos, para a mensuração do valor do tributo. Trata-se de obrigação devida *em virtude* das hipóteses de incidência tributária. Essa circunstância se reflete no fato de a multa aplicada em razão do descumprimento de uma obrigação acessória, assim como a penalidade adotada quando do inadimplemento de uma obrigação principal, proteger a arrecadação fiscal, bem como os princípios da igualdade tributária e da livre concorrência.

50. Há um razoável consenso no sentido de que (i) a multa por descumprimento de uma obrigação principal deve ser mais gravosa do que a multa por descumprimento de uma obrigação acessória e (ii) a multa devida neste último caso deve ser absorvida pela primeira quando o descumprimento de uma obrigação acessória for um meio para o

descumprimento de uma obrigação principal. Esse foi o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.496.354 (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. em 17.03.2015). Veja-se, nesse sentido, trecho do voto:

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

51. Além disso, a multa por descumprimento de uma obrigação acessória não pode exceder o limite quantitativo fixado para a multa por descumprimento de uma obrigação principal. Vale dizer, em conformidade com o entendimento antes exposto, **a multa isolada não pode exceder o limite de 20% (vinte por cento) do valor do tributo respectivo**. Adota-se esse parâmetro para a hipótese em que exista uma obrigação principal subjacente, situação posta nesta ação. Nesse caso, a base de cálculo da penalidade deve ser o valor do tributo. Esse critério faz com que a gradação do *quantum* da penalidade acompanhe, inclusive, a capacidade contributiva.

52. A multa isolada em voga é fixada em “100% (cem por cento) do valor comercial da mercadoria produzida no período de inoperância” do medidor de vazão do biodiesel, o que é, inequivocamente, inconstitucional – ressalte-se que a sua aplicação independe da configuração de hipótese de sonegação, de fraude ou de conluio. O vício de inconstitucionalidade fica ainda mais claro quando se verifica que o exercício da atividade tributária, na situação em tela, jamais implicaria a carga tributária de 100% do valor da mercadoria respectiva, sob pena de

caracterizar o confisco (art. 150, IV, da CF/1988), dada a imposição *excessiva* que inviabiliza o livre exercício de atividade econômica. Nem se argumente que, no caso em análise, não há tributo devido. Isso, porque a obrigação acessória em questão visa a informar a Administração acerca dos elementos fáticos necessários para a apuração de determinados tributos federais.

53. Observe-se, por fim, que compete ao legislador, sobretudo em atenção à separação dos Poderes, fixar para cada hipótese o *quantum* devido, sendo o parâmetro exposto tão só o limite máximo admitido. Cabe enfatizar, ademais, que, diferentemente da obrigação principal, que versa apenas sobre o pagamento de uma quantia, as obrigações acessórias comportam um feixe de comportamentos distintos. A persecução da proporcionalidade da multa tributária, nesse contexto, impõe ao legislador que *tipifique* as diferentes ações ou omissões a serem punidas. Diante da pluralidade de variáveis relevantes para a gradação da penalidade, faculta-se a introdução de causas atenuantes a serem aplicadas pelo administrador, de forma a manter a proporcionalidade da penalidade, sem prejuízo da possibilidade de controle pelo Poder Judiciário.

III. CONCLUSÃO

54. Diante do exposto, conheço parcialmente da ação e, nessa parte, julgo **parcialmente procedentes** os pedidos, para declarar a inconstitucionalidade do **art. 12, § 2º, I, da Lei nº 11.116/2005**, em decorrência da desproporcionalidade da multa isolada, e para dar interpretação conforme a Constituição:

(i) ao **art. 5º do mesmo diploma legal**, no sentido de determinar que (a) eventual elevação da carga tributária deverá respeitar a anterioridade nonagesimal e que, (b) em havendo o aumento da renúncia de receitas, o Poder Executivo deverá elaborar estudo de impacto orçamentário e financeiro;

(ii) ao **art. 2º, III e § 2º, do mesmo diploma legal**, no sentido de (a) limitar a sua aplicação às hipóteses em que o crédito tributário possua um montante relevante, em face do risco potencial ou concreto à igualdade tributária e à livre concorrência; (b) permitir a apresentação de recurso especial, com efeito suspensivo, direcionado ao Ministro de Estado da

Fazenda contra o ato que determina o cancelamento do registro especial; (c) definir que esse ato deve ser motivado de modo a demonstrar, *inequivocamente*, que o devedor emprega o não pagamento de tributos como um instrumento para o aumento do seu poder de mercado.

É como voto.

[1] Art. 3º É vedada a adoção de medida provisória para a regulamentação da matéria prevista nos [incisos I a IV](#) incisos I a IV e dos [§§ 1º e 2º do art. 177 da Constituição Federal](#).

Art. 177. Constituem monopólio da União:

I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; ([Vide Emenda Constitucional nº 9, de 1995](#))

II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;

III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;

IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

§ 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995](#))(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995) ([Vide Emenda Constitucional nº 9, de 1995](#))

§ 2º A lei a que se refere o § 1º disporá sobre: ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995](#))(Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995) ([Vide Emenda Constitucional nº 9, de 1995](#))

I - a garantia do fornecimento dos derivados de petróleo em todo o território nacional; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995](#))

II - as condições de contratação; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995](#))

III - a estrutura e atribuições do órgão regulador do monopólio da União;

[2] Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive.

[3] ANP. Biodiesel. Disponível em:

<http://www.anp.gov.br/producao-de-biocombustiveis/biodiesel/simp-biodisel>. Acesso em: 30 de jan. 2020.

[4] José Afonso da Silva, *Curso de direito constitucional positivo*, 39. ed., 2016, p. 425.

[5] Cf. ADI 6.303, sob a minha relatoria, j. em 14.03.2022; ADI 6.074, Rel. Min. Rosa Weber, j. em 21.12.2020; ADI 6.102, Rel. Min. Rosa Weber, j. em 21.12.2020; ADI 6.080 AgR, Rel. Min. Alexandre de Moares, j. em 17.02.2021.

[6]

	Coefficiente de redução	Coefficiente de redução diferenciado
Decreto nº 5.297/2004	0,670	I - 0,775, para o biodiesel fabricado a partir de mamona ou fruto, caroço ou amêndoa de palma produzidos nas regiões norte e nordeste e no semiárido; II - 0,896, para o biodiesel fabricado a partir de matérias-primas adquiridas de agricultor familiar enquadrado no PRONAF.
Decreto nº 5.457/2005	0,6763	Inalterados
Decreto nº 6.606/2008	0,7357	I e II - Inalterados III - um, para o biodiesel fabricado a partir de matérias-primas produzidas nas regiões norte, nordeste e no semiárido, adquiridas de agricultor familiar enquadrado no PRONAF.
Decreto nº 7.768/2012	0,7802	I - 0,8129, para o biodiesel fabricado a partir de mamona ou fruto, caroço ou amêndoa de palma produzidos nas regiões norte e nordeste e no semiárido; II - 0,9135, para o biodiesel fabricado a partir de matérias-primas adquiridas de agricultor familiar enquadrado no PRONAF. III - Inalterado
Decreto nº 10.527/2020	0,7802	Inalterados

[7] Fernando Facury Scaff. *Orçamento Republicano e Liberdade Igual. Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil*, 2018, p. 400.

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/11/2022 00:00