

## **RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA**

<b>RELATOR</b>	<b>: MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO</b>
<b>RECTE.(S)</b>	<b>: CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A - ELETRONORTE</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: SACHA CALMON NAVARRO COELHO</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: TIAGO CONDE TEIXEIRA</b>
<b>RECDO.(A/S)</b>	<b>: ESTADO DE RONDÔNIA</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DO RIO DE JANEIRO - ACRJ</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: ANDRE PACHECO TEIXEIRA MENDES</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: ASSOCIACAO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: ARIANE COSTA GUIMARAES</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: IBPT- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTACAO</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: LETICIA MARY FERNANDES DO AMARAL</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: UNIÃO</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTARIA - ABAT</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: HALLEY HENARES NETO</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS</b>

### **VOTO**

O Senhor Ministro **CRISTIANO ZANIN** (Vogal): Trata-se de recurso extraordinário interposto por Centrais Elétricas do Norte do Brasil S.A – ELETRONORTE, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia (TJRO), que deu parcial provimento à sua apelação, e considerou confiscatória a multa isolada fixada em 40% (quarenta por cento) sobre o valor da operação, reduzindo-a para 5% (cinco por cento).

Na origem, a Eletronorte foi autuada por remeter óleo diesel à Termonorte desacompanhado de nota fiscal, configurando descumprimento de obrigação acessória. Não havia tributo exigível na operação específica (o tributo foi recolhido pelo elo anterior da cadeia,

por substituição tributária), mas existia uma obrigação formal descumprida (amparo de nota fiscal).

A infração gerou a aplicação da multa “isolada” ora questionada (multa tributária que é desacompanhada do lançamento de tributos). O dispositivo que fundamenta a multa é o art. 78, III, i, da Lei nº 688/1996 do Estado de Rondônia, cuja redação à época era a seguinte:

Art. 78. As infrações e as multas sujeitas a cálculo na forma do inciso III, do artigo 76 são as seguintes: [...]

III – 40% (quarenta por cento) do valor da operação ou da prestação:

[...]

i) pela aquisição, importação, recebimento, posse, transporte, estocagem, depósito, venda, exportação, remessa ou entrega de mercadorias desacompanhadas do documento fiscal próprio ou em situação fiscal irregular.

A recorrente alegou que a multa isolada de 40% sobre o valor da operação era desproporcional e confiscatória, violando o art. 150, IV, da CF (vedação ao confisco) e que o valor da multa superava em muito o valor do tributo envolvido (ICMS), o que comprometeria a razoabilidade da sanção.

Mesmo no percentual de 5%, ao qual o TJRO reduziu a multa, seu valor chegava a cerca de R\$44.000.000,00 (quarenta e quatro milhões de reais), o que seria exacerbado para uma infração que não ensejou desfalque aos cofres públicos. Requereu, subsidiariamente, que a multa fosse reduzida a percentual razoável.

O recurso extraordinário foi submetido ao regime da repercussão

geral, sob o Tema n. 487, cuja descrição é seguinte:

“Tema 487 - Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental.

Descrição: Recurso Extraordinário em que se discute, à luz do artigo 150, IV, da Constituição Federal, se multa por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, aplicada em valor variável entre 5% a 40%, relacionado à operação que não gerou crédito tributário (“multa isolada”) possui, ou não, caráter confiscatório”.

Não obstante a generalidade e abrangência da descrição do tema, peço vênica para transcrever trecho do voto da lavra do então Relator, Ministro Joaquim Barbosa, que, entendo, melhor circunscreve o assunto em análise:

**Este recurso extraordinário versa sobre quadro fático-jurídico muito específico, com estrita pertinência com a motivação da multa (alegado erro formal sem consequência para o débito tributário) e com o seu vultoso valor absoluto.**

De fato, diante do potencial de variações dos quadros fáticos-jurídicos, é altamente improvável que se possa firmar precedente genérico que reconheça como constitucionais ou inconstitucionais, em todo e qualquer caso, multas fixadas em patamares inferiores a 100% do valor das operações, (5%, 10%, 40% etc). As violações constitucionais, se existentes, costumam estar ligadas às circunstâncias específicas de cada caso, nem sempre bem retratadas.

Porém, **neste caso**, não há controvérsia acerca da situação de fato. Estamos diante de discussão alçada exclusivamente ao plano constitucional.

[...]

Na modalidade enfrentada nos autos, a “multa isolada” não se refere a atraso de pagamento. Ela é **“isolada” em razão da inexistência de tributo devido em decorrência da conduta punida.**

[...]

Em relação à relevância abstrata da matéria, lembro que a **literatura especializada tem constantemente registrado o aumento da complexidade e da quantidade de obrigações acessórias.** Indagar acerca de quais são os parâmetros constitucionais que orientam a atividade do legislador infraconstitucional na matéria representará, sem dúvidas, grande avanço de segurança jurídica.

Do exposto, entendo que, no caso dos autos, está presente o requisito da repercussão geral a que fazem alusão os arts. 102, § 3º, da Constituição, 543-A, § 1º, do Código de Processo Civil, e 323 do RISTF.

Antes do julgamento do recurso extraordinário, a empresa recorrente protocolou pedido de desistência do recurso extraordinário em razão da adesão a programa de parcelamento do estado autuante.

O Ministro Luís Roberto Barroso, atual Relator do caso, homologou a desistência do recurso interposto pela Eletronorte, conforme autoriza o art. 998 do CPC, mas, com fundamento no parágrafo único do mesmo artigo, procedeu ao julgamento de mérito do Tema com Repercussão Geral reconhecida, fixando tese.

Sua Excelência destacou que **o caso concreto trata de multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação acessória, mais especificamente, pelo transporte de mercadoria sem nota fiscal**, na qual

não se cogita fraude, dolo ou sonegação.

Entendeu que o patamar de 40% sobre o valor da operação é confiscatório e desproporcional, especialmente porque a carga tributária sobre a mesma operação não atingiria esse montante, ferindo o art. 150, IV, da CF.

Considerando precedentes do Supremo Tribunal Federal (em especial: **RE 582.461**, Rel. Min. Gilmar Mendes – Tema 214; **RE 882.461**, Rel. Min. Dias Toffoli – Tema 816; e **RE 606.010**, Rel. Min. Marco Aurélio – Tema 872), concluiu que a multa isolada não pode exceder 20% do valor do tributo ou crédito cuja fiscalização foi comprometida.

Sua Excelência ainda esclareceu, em complemento ao voto original, que tal limite se aplica mesmo que a operação não esteja sujeita à tributação, tomando por base o valor estimado do tributo, caso a operação tributada fosse.

O Ministro Relator propõe a seguinte tese de repercussão geral:

“1. A multa isolada, aplicada em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode exceder 20% (vinte por cento) do valor do tributo ou crédito correlatos, sob pena de violação à proibição constitucional do confisco.

2. Nos casos em que não haja tributo ou crédito diretamente vinculados à obrigação acessória, mas seja possível estimar a base de cálculo aplicável como se houvesse obrigação principal subjacente, o limite máximo de 20% deverá incidir sobre o valor do tributo ou crédito potenciais, correspondentes à operação.

3. Observado o limite máximo ora definido, compete ao legislador a definição dos critérios de gradação da multa,

podendo prever causas agravantes ou atenuantes, respeitados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, sem prejuízo do controle judicial das penalidades aplicadas”.

Após pedido de vista, o Ministro Dias Toffoli apresentou voto-vista cujas ponderações, já ajustadas à luz do complemento de voto do Ministro Relator, podem ser assim sintetizadas:

- a) O legislador complementar não editou, até o momento, normas gerais a respeito dos limites qualitativos e quantitativos das sanções tributárias impostas por infração à legislação tributária (art. 146, III da CF).
- b) Na ausência dessas normas e estando em jogo a proteção de direitos fundamentais do contribuinte, cabe ao STF, “em juízo de ponderação, fixar alguns limites quantitativos máximos a serem observados pelo legislador ordinário e pelos aplicadores da lei, com vistas a conferir um mínimo de uniformidade sistêmica, até que lei complementar de normas gerais disponha sobre a matéria”.
- c) Adotar, tal como propôs o Ministro Relator, o patamar fixado no Tema nº 214 (RE nº 582.461/SP) de 20% do montante do tributo devido ou estimado como teto para as multas decorrentes de descumprimento de dever instrumental é insuficiente para reprimir ou prevenir determinadas condutas ou, ainda, induzir certos contribuintes infratores a entrar em conformidade com a lei.
- d) Relevantes casos concretos demonstram ser muitíssimo baixo, em certas hipóteses, o teto proposto pelo Relator. Há diversas outras infrações relativas a documentos fiscais e impressos fiscais, livros fiscais e registros magnéticos, informações econômico-fiscais, sistemas eletrônicos, retenção de tributos, etc., as quais, objetivamente consideradas, podem causar prejuízos graves não só à boa administração tributária, mas também à livre concorrência. É com informações de uma ou de diversas partes que o Fisco

consegue, por exemplo, realizar cruzamentos e, assim, realizar auditoria eficaz e eficiente.

- e) Além disso, há variados casos em que não existe tributo vinculado ao descumprimento dessa obrigação e nos quais não será possível encontrar valor de tributo ou crédito potencial.
- f) Propõe limites variáveis para as multas isoladas, conforme a existência de tributo vinculado e agravantes.
- g) Para multa isolada com tributo/crédito vinculado, o Ministro Dias Toffoli propõe como limite-base até 60% do valor do tributo ou crédito (efetivo ou potencial), podendo o limite ser elevado para até 100%, caso se façam presentes circunstâncias agravantes.
- h) Para multa sem correspondência com tributo/crédito (efetivo ou potencial), mas em que houver valor de operação vinculado, Sua Excelência propõe como limite-base até 20% do valor da operação/prestação, podendo o limite ser elevado para até 30%, caso se façam presentes circunstâncias agravantes. Nesse caso, a aplicação dos percentuais não pode ultrapassar 0,5% da base de cálculo do tributo relacionado à infração nos últimos 12 meses, ou 1% na hipótese agravada.
- i) As multas isoladas cujos percentuais superam os parâmetros indicados são inconstitucionais, mas tais parâmetros não vedam que as autoridades administrativas ou as instâncias ordinárias, à luz do conjunto fático-probatório constante dos autos, verifiquem, excepcionalmente, o caráter confiscatório de multa isolada concretamente aplicada, mesmo que dentro dos limites propostos.
- j) Quando concorrerem infrações a dois ou mais deveres instrumentais, o ilícito mais abrangente deve absorver o ilícito menos abrangente que lhe seja preparatório ou subjacente, quando presente o adequado nexo entre eles (aplicação do princípio da consunção).

O Ministro Dias Toffoli, então, propôs a seguinte tese de repercussão

geral:

1. Havendo tributo ou crédito, a multa decorrente do descumprimento de dever instrumental estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes. Nessa hipótese, a multa aplicada isoladamente fica limitada, respectivamente, a 0,5% ou 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente.

3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem.

Sua Excelência propôs, ainda, a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a incidir a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ressalvadas da modulação: (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema.



É o relatório.

Peço vênha para divergir, em parte, do eminente Relator, Ministro Luís Roberto Barroso, bem como, também em parte, do ilustre voto apresentado pelo Ministro Dias Toffoli, com o devido respeito, **por considerar que limites apriorísticos fixados para TODAS as hipóteses de multas isoladas não se mostram compatíveis com a complexidade e diversidade das infrações assim classificadas, tipificadas no ordenamento jurídico brasileiro.**

#### DAS MULTAS ISOLADAS E SUA DIVERSIDADE

As chamadas “multas isoladas” não compõem uma categoria homogênea.

Em sua obra intitulada “Multas no Direito Tributário”<sup>1</sup>, Bruno Fajersztajn esclarece que a classificação da multa como “isolada” tem por objetivo apenas destacar que ela foi **constituída independentemente de um crédito tributário principal**, que pode já ter sido pago ou sequer ser devido. Transcrevo as lições do autor:

Outra possível classificação das multas diz respeito à sua “autonomia”, isto, quanto à possibilidade de sua exigência de forma independente de eventual tributo devido. As multas podem ser **dependentes** quando possuem como pressuposto o cometimento de uma infração relativa ao tributo devido, por qualquer razão (omissão culposa, dolosa ou atraso), e também podem ser **isoladas** quando não possuem como pressuposto o cometimento de infração relativa ao recolhimento de tributo.

As multas **dependentes**, são aquelas exigidas em conjunto

---

<sup>1</sup> FAJERSZTAJN, Bruno. **Multas no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 326-328.

com o tributo eventualmente lançado e geralmente só podem ser consideradas devidas em caso de falta de recolhimento de tributo ou recolhimento em atraso. Possuem nítida condição de acessórios do principal (tributo devido).

São exemplos de multas dependentes a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 uma vez que ela possui como pressuposto fático a falta de recolhimento de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil. Também as multas de mora previstas no art. 61 da mesma lei são consideradas multas dependentes, visto que são devidas desde que o respectivo tributo seja recolhido em atraso.

[...]

A segunda espécie de multa, na classificação baseada na autonomia, é justamente a **multa isolada**. Nesse caso, a penalidade não depende da infração relativa ao tributo devido. Tais multas são devidas de forma independente, ainda que os tributos tenham sido recolhidos. **É o caso das multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias**, como aquelas devidas em virtude da falta de envio de declarações ao Fisco ou por envio em atraso das mesmas declarações, previstas no art. 57 da Medida Provisória n. 2158/01.

O simples descumprimento das obrigações acessórias justifica a exigência das penalidades, ainda que eventuais tributos tenham sido recolhidos, ou então ainda que os tributos não sejam devidos, como no caso de pessoas jurídicas isentas ou imunes. **Isto é assim para que os deveres instrumentais dessa natureza sejam efetivamente cumpridos, ou seja, para que as normas jurídicas que os impõem possuam eficácia.**

A princípio, é legítima a pretensão do Fisco de exigir o cumprimento de determinados deveres, mesmo que não haja obrigação relativa ao pagamento de tributo, a fim de que se

possa aferir com segurança se realmente não há obrigação tributária. Consequentemente, também é legítima, em tese, a exigência de penalidades. (grifo nosso)

No mesmo sentido, Florence Haret<sup>2</sup> afirma que:

São **isoladas** as multas punitivas aplicáveis diretamente pelo Fisco - de ofício - **em face do descumprimento do contribuinte de suas obrigações**. Sem observância pelo sujeito passivo de seus deveres de informar ou pagar antecipadamente, tanto a obrigação principal quanto as sanções decorrentes de seu descumprimento dependem de ato do Fisco, constituindo e sancionando, de ofício, os deveres inobservados pelo agente particular.

[...]

A intenção de diferenciar as duas situações por tal critério não é a das melhores, tendo em vista que o nome pode causar - como causa - confusão entre os intérpretes do Direito. Isto se dá tendo em vista que a multa isolada também deve ser produzida de ofício, mediante auto de infração e imposição de multa. Ao revés, a multa de ofício pode ser qualificada como isolada, haja vista somar o auto de infração e imposição de multa num só diploma tributo e sanção, cada qual com sua norma e possuindo, portanto, o seu isolamento normativo, ainda que o veículo material seja o mesmo. Eis o motivo de se ver tanta confusão entre tais expressões, o que as torna, por tal critério,

---

<sup>2</sup> HARET, Florence. **Multas Tributárias de Ofício, Isolada, Qualificada e Agravada** – Considerações sobre Cumulação de Multas e sobre o Entendimento Jurisprudencial dos Princípios da Proporcionalidade e do não Confisco Aplicados às Multas Tributárias. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 225, jun/2014, p. 62.

menos valiosa para o nosso trabalho.

Outra coisa é entender que a diferença existente entre tais multas toma como critério o fato antecedente que dá causa às sanções. **Segundo tal aspecto distintivo, a multa de ofício sancionaria o descumprimento da obrigação principal; enquanto a multa isolada, em face da autonomia das obrigações acessórias, reprimiria tão só o descumprimento destas.** O artigo 149 do CTN é rico em exemplos de multa isolada, quando o sujeito passivo infringe os deveres instrumentais, e de multa de ofício, quando desrespeita a obrigação principal. (grifo nosso)

Embora as multas isoladas estejam muito identificadas com o descumprimento de obrigações acessórias, elas costumam ser aplicadas também em outros contextos no âmbito do direito tributário. Robson Maia Lins e Maria Ângela Lopes Paulino Padilha<sup>3</sup> explicam:

A expressão **multa isolada** é utilizada para designar fenômenos jurídicos distintos. Dentre as diferentes perspectivas semânticas, a mais empregada faz referência às penalidades previstas no ordenamento jurídico para o descumprimento de deveres instrumentais pelo sujeito passivo. O legislador federal também denomina de **multa isolada** as penalidades aplicadas ao contribuinte diante de compensações não homologadas, não declaradas e de ressarcimento indevido, consoante preceitua o art. 18 da Lei 10.833/2003 e o art. 74 da Lei 9.430/1996, e na hipótese de não recolhimento mensal por estimativa de IRPJ e CSLL na forma prevista no art. 44, II, também da Lei 9.430/1996.

---

<sup>3</sup> LINS, Robson Maia. PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As multas fiscais e a sua graduação à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.** *In*: Revista de direito tributário contemporâneo, v. 1, n. 1, p. 79-96, jul./ago. 2016.

Diante da variedade de situações sancionadas com multas lançadas isoladamente, **cumprе enfatizar que o objeto deste Tema de Repercussão Geral n. 487**, fixado em manifestação do Plenário de 07 de outubro de 2011, **restringe-se à “multa isolada por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental”**.

Já estariam, portanto, fora do escopo deste julgamento as multas isoladas como as referidas na citação doutrinária acima (art. 18 da Lei 10.833/2003 e art. 44, II, da Lei 9.430/1996<sup>4</sup>), que não se referem a deveres instrumentais exigidos do contribuinte.

Todavia, mesmo à luz dessa delimitação, considero que o conjunto das “multas isoladas aplicadas pelo descumprimento de obrigação acessória” permanece demasiado amplo e heterogêneo.

Esse conjunto abrange multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias muito distintas entre si, voltadas à proteção de bens jurídicos diversos, e que miram condutas praticadas com níveis de gravidade por demais variados.

Transcrevo parte do voto divergente apresentado pelo Ministro Dias Toffoli, no qual Sua Excelência revela semelhante percepção:

Existem diversas outras infrações relativas a documentos fiscais e impressos fiscais, livros fiscais e registros magnéticos, informações econômico-fiscais, sistemas eletrônicos, retenção de tributos, etc., as quais, objetivamente consideradas, podem causar prejuízos graves não só a boa administração tributária, mas também à livre concorrência. Não há como se equipararem

---

<sup>4</sup> Ressalto que a antecipação do recolhimento do IRPJ e da CSLL, por meio de estimativas mensais, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN (Súmula CARF nº 135), enfatizando não se tratar de obrigação acessória.

esses casos com aquele da DCTF, julgado no Tema nº 872, já comentado.

Para que fiquem claras as coisas, reitero que as multas decorrentes de descumprimento de deveres instrumentais estão, usualmente, relacionadas com o dever de prestar informações à administração tributária e que, muitas das vezes, o descumprimento desse dever tem potencial extremamente lesivo não só para o interesse público na arrecadação regular das receitas necessárias ao Estado Fiscal, mas também para a livre concorrência. Com efeito, no contexto atual, o fluxo de informações é, para o Fisco, importante ferramenta no gerenciamento da tributação, incluindo o gerenciamento de riscos. É com informações de uma ou de diversas partes que o Fisco consegue, v.g., realizar cruzamentos e, assim, realizar auditoria eficaz e eficiente.

De fato, o inadimplemento de obrigações instrumentais punível com multa isolada compreende situações bastante distintas, como: (i) omissão na entrega de declarações obrigatórias; (ii) ausência ou falsidade de informações fiscais; (iii) falta de emissão de notas fiscais; (iv) não escrituração de livros obrigatórios; (v) irregularidades em registros eletrônicos; (vi) retenções indevidas de tributos; (vii) infrações aduaneiras diversas; entre incontáveis outras obrigações acessórias instituídas por normas **federais, estaduais e municipais**.

Existem, ainda, hipóteses **extremamente específicas** de obrigações acessórias, como, por exemplo, o dever de instalar e manter operante **medidor de vazão do volume de biodiesel produzido** (art. 1, § 2º, I, da Lei 11.116/05), suscitado em memoriais entregues pela Advocacia-Geral da União. O inadimplemento dessa obrigação sem a imediata interrupção da produção acarretará multa correspondente a 100% do valor comercial da mercadoria produzida (art. 12, §2º, I, da Lei 11.116/05).

Ressalto que a constitucionalidade dessa infração por descumprimento de obrigação acessória, inclusive quanto ao seu caráter confiscatório, já é objeto da ADI 3.465 (Rel. Min. Luís Roberto Barroso). Apenas a trago a lume neste julgamento para **ilustrar o quão vasto, diversificado e inusitado** é o universo que se pretende abarcar neste Tema de Repercussão Geral.

## DOS BENS JURIDICOS TUTELADOS

Enquanto algumas obrigações acessórias visam essencialmente à obtenção de informações fiscais de **uma operação, de um fato gerador tributável ou de um contribuinte em particular**, estando, assim, intimamente ligadas ao valor do imposto incidente, **outras obrigações têm por finalidade principal fomentar uma rede maior de informações**, não necessariamente vinculada à operação específica de um dado contribuinte.

Manter essa rede plural de informações fiscais hígida e atualizada é essencial para os mecanismos de **cruzamento de dados e de rastreamento** que sustentam uma gestão tributária moderna e racional, orientada por critérios de risco, permitindo a seleção eficiente de contribuintes para auditoria e a identificação de incongruências que possam apontar para situações de inadimplemento ou sonegação **de terceiros**.

O exemplo mais elementar é a declaração de renda da pessoa física, na qual um contribuinte relata informações sobre atividades referentes a outros contribuintes - como pagamentos efetuados -, que podem levar à descoberta de fraudes cujas proporções não têm qualquer relação com a capacidade contributiva daquele contribuinte que prestou as informações.

**Nos dias de hoje, o fluxo de informações estruturadas, completas e**

**tempestivas constitui ferramenta indispensável à atuação eficaz do Fisco. Não se trata, pois, de exigência “meramente” formal, mas de instrumento voltado à concretização dos princípios da eficiência, da livre concorrência e da capacidade contributiva.**

Nesse cenário, as multas isoladas, ainda que desvinculadas de tributos, precisam ser capazes de inibir práticas que fragilizam o controle fiscal como um todo e, por vezes, **prejudicam apenas indiretamente a arrecadação.**

**No contexto de prejuízos a controles, merece destaque o impacto nocivo que o descumprimento de obrigações acessórias pode ter no âmbito aduaneiro, podendo comprometer significativamente os instrumentos de controle e fiscalização do comércio exterior.**

Nos termos do art. 237 da Constituição, “a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda”, que o faz por meio da Receita Federal do Brasil (art. 6º, I, c, da Lei 10.593/2002 e art. 15, parágrafo único, do Decreto 6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro).

Como se sabe, as atribuições da Aduana não se restringem à fiscalização dos impostos incidentes na importação e exportação. Envolvem também o controle de legalidade sobre o ingresso de bens no país, a fim de prevenir riscos à ordem econômica, sanitária e ambiental, bem como à própria segurança nacional.

A declaração de importação (DI), **obrigação acessória prestada à Receita Federal do Brasil (RFB)**, é o documento-base do despacho de importação (art. 551 do Regulamento Aduaneiro). As informações nela contidas são fundamentais para que a RFB determine o tipo e a amplitude do controle a ser efetuado na conferência aduaneira<sup>5</sup> – procedimento que

---

<sup>5</sup> Sobre a utilização da DI para fins de definição dos controles que serão adotados, veja-se o que



tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas à sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, **fiscais e de outras naturezas**, exigíveis em razão da importação.

Para assegurar o cumprimento das obrigações não-tributárias relacionadas à entrada de mercadorias estrangeiras, a RFB atua em conjunto com autoridades ambientais, sanitárias e de segurança, **sendo as informações a ela prestadas também de interesse dessas autoridades para o exercício de suas competências.**

---

dispõe a Instrução Normativa SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006 (Disciplina o despacho aduaneiro de importação):

Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;

II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;

III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e

IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a apuração de elementos indiciários de fraude

§ 1º A seleção de que trata este artigo será efetuada por gerenciamento de riscos, com auxílio dos sistemas da RFB, e levará em consideração, entre outros, os seguintes elementos:

I - regularidade fiscal do importador;

II - habitualidade do importador;

III - natureza, volume ou valor da importação;

IV - valor dos impostos incidentes ou que incidiriam na importação;

V - origem, procedência e destinação da mercadoria;

VI - tratamento tributário;

VII - características da mercadoria;

VIII - capacidade organizacional, operacional e econômico-financeira do importador; e

IX - ocorrências verificadas em outras operações realizadas pelo importador.

O teor do art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 611, de 18 de janeiro de 2006<sup>6</sup>, exemplifica essa interação institucional, ao sugerir que a prestação de informações inexatas na Declaração de Importação pode ocultar a necessidade de sujeição da mercadoria a controles especiais:

Art. 21. A mercadoria sujeita a controle sanitário, ambiental ou de segurança, **constatado no curso do despacho aduaneiro em decorrência de declaração inexata**, somente será desembaraçada após a autorização do órgão competente.

Essa integração entre os diversos órgãos intervenientes na importação tem sido aprofundada pelo Governo Federal, que atualmente realiza a transição do tradicional Siscomex para o Portal Único de Comércio Exterior (Pucomex), cujo objetivo é a simplificação e a maior eficiência dos processos de comércio exterior, com a instituição da Declaração Única de Importação (Duimp). O novo modelo “impõe uma mudança no controle aduaneiro e administrativo das importações brasileiras, **em que a Receita Federal e os demais órgãos anuentes passam a atuar paralelamente sobre a Duimp**”<sup>7</sup>.

É inegável, portanto, que as **multas isoladas** aplicadas pela RFB em razão do “descumprimento de obrigações acessórias decorrentes de deveres instrumentais” **no âmbito da Aduana** protegem bens jurídicos que transcendem o mero interesse arrecadatório vinculado aos impostos incidentes no comércio exterior<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Dispõe sobre a utilização de declaração simplificada na importação e na exportação.

<sup>7</sup> <https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/noticias-anvisa/2023/anvisa-aprova-norma-sobre-importacao-de-bens-e-produtos-por-meio-da-duimp>

<sup>8</sup> Não se ignora, diga-se, que o § 2º do art. 113 do CTN estabelece que “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas **no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos**”. A parte final do dispositivo pode

Diante dessa constatação, afigura-se inadequado, a meu sentir, restringir sua incidência **sempre** em função do valor desses tributos, não raro inexpressivos ou inexistentes.

Não por outra razão, diversas multas isoladas nessa seara tomam como referência o **valor aduaneiro da mercadoria**, não obstante seja perfeitamente possível identificar o crédito tributário efetivo ou potencial envolvido.

A título exemplificativo, menciono as seguintes penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, previstas no Regulamento Aduaneiro, que podem ser constituídas isoladamente ou acompanhadas do lançamento de tributos:

Art. 705. Aplica-se a multa de **cinquenta por cento do valor aduaneiro** no caso de utilização de bem admitido no REPORTE em finalidade diversa da que motivou a concessão do regime, de sua não incorporação ao ativo imobilizado **ou de ausência da identificação a que se refere o § 6º do art. 471<sup>9</sup>** (Lei nº 11.033, de 2004, art. 14, § 11, com a redação dada pela Lei nº 11.726, de 2008, art. 3º).

Art. 706. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao

---

limitar o escopo das obrigações acessórias instituídas pelo Fisco **por ato infralegal**, com fundamento no art. 16 da Lei 9.779/99 (ACO 1098, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, DJe 01-06-2020), mas, definitivamente, não impede que o **legislador ordinário**, em atenção ao princípio da eficiência, estabeleça obrigações acessórias que interessem não só à fiscalização tributária, mas também a outros controles sob encargo do Poder Público, estabelecendo sanção proporcional à importância dos interesses envolvidos.

<sup>9</sup> O art. 471, § 6º estabelece a **obrigação acessória** de que os veículos adquiridos ao amparo do REPORTE recebam identificação visual externa nos moldes definidos pela Secretaria Especial de Portos.

controle das importações, as seguintes multas (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 169, caput e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978, art. 2º):

**I - de trinta por cento sobre o valor aduaneiro:**

a) pela importação de mercadoria **sem licença de importação ou documento de efeito equivalente**, inclusive no caso de remessa postal internacional e de bens conduzidos por viajante, desembaraçados no regime comum de importação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 169, inciso I, alínea “b”, e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978, art. 2º); e

b) pelo embarque de mercadoria antes de emitida a licença de importação ou documento de efeito equivalente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 169, inciso III, alínea “b”, e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978, art. 2º);

Art. 709. Aplica-se a multa de **dez por cento sobre o valor aduaneiro**, no caso de **descumprimento de condições, requisitos ou prazos estabelecidos para aplicação do regime aduaneiro especial de admissão temporária** ou de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo (Lei nº 10.833, de 2003, art. 72, inciso I).

Art. 710. Aplica-se a multa de **cinco por cento do valor aduaneiro das mercadorias importadas**, no caso de descumprimento de obrigação referida no caput do art. 18<sup>10</sup>, se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso II,

---

<sup>10</sup> O art. 18 estabelece a obrigação acessória do importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, e de apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos.

alínea “b”, item 1).

Art. 711. Aplica-se a multa de **um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria** (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, § 1º):

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria;

II - quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; ou

III - quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

Art. 726. Aplica-se a multa de **cem por cento do valor da mercadoria** (Lei nº 10.743, de 2003, art. 10):

I - ao **comércio internacional de diamantes brutos, sem amparo do Certificado do Processo de Kimberley**<sup>11</sup>, de que trata o art. 633, verificado em ação fiscal aduaneira de zona secundária, com base em registros assentados em livros fiscais ou comerciais;

Com a devida vênia dos entendimentos em sentido contrário – **e sem qualquer juízo de valor sobre a adequação ou proporcionalidade de cada uma dessas sanções especificamente** – não vislumbro razão, numa

---

<sup>11</sup> O Certificado de Kimberley é documento exigido no comércio internacional de diamantes brutos, criado no âmbito do Processo de Kimberley (Kimberley Process Certification Scheme - KPCS), voltado a evitar que diamantes de conflito ou “diamantes de sangue” entrem no mercado legal. No Brasil, compete à RFB verificar a conformidade com o Processo de Kimberley e aplicar as penalidades devidas (arts. 8º e 10 da Lei 10.743/2003).

avaliação preliminar, para que todas elas sejam necessariamente graduadas ou limitadas em função do valor dos tributos, efetivos ou potenciais, incidentes na importação, sob pena de confisco, conforme concluíram os Ministros cujos votos me antecederam.

Faço essa digressão, frise-se, para ressaltar a impropriedade que identifico na tentativa de se estabelecer, **de forma genérica e apriorística**, um limite uniforme para **todas** as “multas isoladas” existentes no ordenamento jurídico tributário.

O exemplo das multas isoladas no âmbito aduaneiro **apenas ilustra o ponto central já exposto neste voto**: que as “multas isoladas por descumprimento de obrigações acessórias” constituem um universo **heterogêneo**, cuja extensão e diversidade inviabilizam o tratamento desta categoria como uma classificação útil para os fins deste julgamento.

Dito de outra forma, entendo que a categoria “multas isoladas por descumprimento de obrigações acessórias” não configura um agrupamento dotado de **características e finalidades comuns** que possibilitem, por si sós, uma análise conjunta, coerente e tecnicamente informada sobre os limites da proporcionalidade e da razoabilidade.

Mesmo considerando apenas obrigações acessórias que tenham como bem jurídico tutelado exclusivamente a arrecadação — hipótese em que se revela plausível limitar a penalidade em função do tributo envolvido —, a definição efetiva dos limites dessa sanção exige a análise de variáveis que dependem diretamente da natureza específica da obrigação descumprida. Entre tais variáveis, destacam-se: a complexidade da obrigação (o que poderia ter implicações na maior ou menor escusabilidade de eventual falta, com reflexos na avaliação da razoabilidade da penalidade); a essencialidade da informação omitida; a

possibilidade de que o descumprimento seja detectado imediatamente, por meios automáticos (como omissão na entrega de declarações periódicas), ou se tal constatação depende necessariamente de fiscalização específica e de caráter aleatório, o que naturalmente eleva o risco de que o descumprimento passe incólume.

Tudo isso, a meu ver, além de ser objeto de apreciação em cada caso concreto, pode e deve ser considerado de forma abstrata para o fim ora proposto, que é a definição de limites gerais quanto ao caráter confiscatório dessas multas. **Isso é possível, desde que o conjunto de situações examinadas apresente grau relevante de uniformidade em suas características - o que não ocorre com a categoria ampla de "multas isoladas por descumprimento de obrigações acessórias".**

#### DA LIMITAÇÃO POSSÍVEL AO OBJETO DA REPERCUSSÃO GERAL

Conforme expus no tópico anterior, a variabilidade de situações abarcadas pelas obrigações acessórias, bem como a diversidade de bens jurídicos tutelados por tais deveres instrumentais, inviabiliza a definição, em abstrato, de um parâmetro único, que seja útil e justo, para todas as multas isoladas.

Sob tal contexto de fragmentação fática e jurídica, entendo que qualquer parâmetro fixado por este Plenário visando abranger todo esse universo de infrações, certamente, **será excessivamente elevado** para uma parcela considerável dessas multas – hipótese em que o julgamento **não terá utilidade para coibir excessos do Fisco** contra infrações de menor reprovabilidade<sup>12</sup> – e, em sentido oposto, será **demasiado**

---

<sup>12</sup> Não obstante o Ministro Dias Toffoli tenha ressaltado, com bastante sensibilidade, que o atendimento aos parâmetros definidos em seu voto não afasta a possibilidade de configuração

**restritivo** para outra parcela, **tornando as sanções insuficientes** para coibir condutas de maior gravidade e para resguardar os bens jurídicos que se pretendeu tutelar.

A doutrina tem destacado a importância de um adequado alinhamento entre a questão delimitada para julgamento sob o regime da repercussão geral e as balizas do caso concreto analisado. Nesse sentido, Paulo Mendes e Tiago do Vale asseveram<sup>13</sup>:

O tema delimitado e que será apreciado pelo Supremo deve guardar pertinência com as balizas do caso submetido à apreciação da Corte. Daí a importância, conforme preceitua o artigo 1.037, inciso I, do CPC, de o Relator identificar com

---

do caráter confiscatório diante das peculiaridades de cada sanção e de cada caso concreto, é inegável que o norte fornecido por esta Supremo Tribunal Federal terá um relevante “viés de ancoragem”, tanto para o legislador, na definição dos percentuais, quanto para os julgadores das instâncias ordinárias, no julgamento de casos concretos.

O efeito ancoragem é um viés cognitivo pelo qual as pessoas tendem a usar uma informação disponível como ponto de referência (âncora) para tomar decisões ou fazer estimativas, mesmo quando essa informação não seja adequada à situação em concreto. Sua influência sobre decisões judiciais é fenômeno que tem sido cada vez mais estudado (MORAES, José Diniz de; TABAK, Benjamin Miranda. As heurísticas e vieses da decisão judicial: análise econômico-comportamental do direito. Revista Direito GV, v. 14, n. 2, p. 618-653, 2018).

Desta forma, mesmo considerando a ressalva do Ministro Dias Toffoli quanto à configuração do caráter confiscatório no caso concreto, **entendo inconveniente a definição de limite apriorístico nas condições expostas** (falta de um conjunto dotado de características e finalidades comuns que justifiquem uma análise conjunta, coerente e informada), pois além de inócuo enquanto limite para sanções contra condutas de menor reprovabilidade, ainda **ensejará um efeito ancoragem desfavorável para o contribuinte que incidir nessas condutas**, estimulando que se considerem razoáveis multas que, embora excessivas, estejam “dentro dos limites fixados pelo STF”

<sup>13</sup> MENDES, Paulo. VALE, Tiago do. Repercussão Geral no recurso extraordinário e fixação de teses pelo STF. In. **Súmulas, teses e precedentes**: estudos em homenagem a Roberto Rosas. 1ª. Ed Rio de Janeiro, GZ, 2023, pp. 496-497



precisão a questão a ser submetida a julgamento. Essa é uma importante premissa a ser observada na formação das teses sob o regime da repercussão geral.

Quando da análise do tema inicialmente definido e submetido ao regime da repercussão geral, teremos a definição da tese de repercussão geral, que, por sua vez, precisa guardar absoluta correspondência com aquelas balizas definidas desde o início, para que seja dada concretude à especial eficácia expansiva advinda do precedente. Só haverá a legítima aplicação da tese de repercussão geral - seja em sede de juízo negativo ou positivo de repercussão geral, se ela efetivamente guardar correlação com as balizas da questão jurídica presente no processo paradigma e esta mesma questão estar presente nos demais casos em que será aplicada.

[...]

Como decorrência dessa relação circular entre a questão jurídica do caso paradigma, o precedente (razões de decidir) e a tese de repercussão geral, é necessário concluir que a circunstância de determinada matéria ser apenas semelhante a outra questão definida pela Corte sob o regime da repercussão geral não autoriza seja-lhe aplicada a tese anteriormente definida. Significa dizer: para que sejam aplicados os efeitos típicos da tese definida pelo STF, é essencial que as questões que serão decididas com base naquele precedente sejam realmente homogêneas àquela que serviu de base para o pronunciamento final da Corte.

Desta forma, entendo que o presente julgamento deve primar pelo estabelecimento de um parâmetro que seja **ESPECÍFICO E EFETIVO, que possa ser aplicado a todas as infrações efetivamente comparáveis àquela que informou o processo paradigma**, considerando a natureza da obrigação tributária acessória, o contexto no qual ela é exigida do

contribuinte, a gravidade da conduta e o bem jurídico tutelado.

Levando a efeito este propósito, verifico do relatório do eminente Ministro Luís Roberto Barroso que, nos presentes autos, “discute-se a constitucionalidade do art. 78, III, i, da Lei nº 688/1996, do Estado de Rondônia (legislação atualmente revogada), que prevê a aplicação de multa de 40% sobre o valor da operação, quando ocorrer, dentre outras hipóteses, o transporte de mercadoria desacompanhada de documento fiscal”.

A sanção era assim definida na legislação estadual:

Art. 78. As infrações e as multas sujeitas a cálculo na forma do inciso III, do artigo 76 são as seguintes: [...]

III – 40% (quarenta por cento) do valor da operação ou da prestação: (NR Lei nº 828, de 07/07/99 – D.O.E de 09/07/99) [...]

i) pela aquisição, importação, recebimento, posse, transporte, estocagem, depósito, venda, exportação, remessa ou entrega de mercadorias desacompanhadas do documento fiscal próprio ou em situação fiscal irregular. (Nova Redação dada pela Lei nº 1057, de 1º de abril de 2002)

O referido dispositivo da lei rondoniense foi revogado, tendo a infração em apreço sido **reposicionada no art. 77, VII, e), 2., da mesma lei n. 688/1996, com alteração de sua penalidade — que passou de 40% do valor da OPERAÇÃO para 100% do valor do IMPOSTO incidente sobre a operação** — conforme modificações introduzidas pelas Leis Estaduais n. 3.583, de 9 de julho de 2015, e n. 3.756, de 30 de dezembro de 2015.

Veja-se a redação atual:

Art. 77. As infrações e as multas correspondentes são as

seguintes: [...]

VII - infrações relacionadas às operações com mercadorias ou bens ou, ainda, aos casos de prestações de serviços: [...]

e) multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto incidente sobre o valor da operação ou da prestação:[...]

2. pela aquisição, importação, recebimento, posse, transporte, estocagem, depósito, venda, exportação, remessa ou entrega de mercadorias desacompanhadas do documento fiscal próprio ou em situação fiscal irregular;

Trata-se, portanto, de **descumprimento do dever instrumental, atribuído a todos os intervenientes no fluxo físico de mercadorias, consistente em sempre promovê-lo sob o amparo do documento fiscal próprio.**

Referida obrigação acessória é prevista sobretudo nas legislações relativas a tributos internos cujo fato gerador incide sobre a circulação ou sobre a saída de mercadorias (como o ICMS estadual e o IPI federal), e a multa correspondente ao seu descumprimento costuma ser exigida **isoladamente** quando não há imposto devido (operação isenta ou imposto recolhido por substituição tributária), ou, ainda, quando o crédito tributário já foi constituído por qualquer outro meio.

Na legislação do IPI, a multa aos que transportarem ou possuírem, para venda ou industrialização, produtos sujeitos ao imposto (ainda que isentos) desacompanhados do documento fiscal próprio **será de 75%**<sup>14</sup> do valor do imposto, e será exigida **isoladamente**, quando este já houver sido lançado ou recolhido<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> Art. 569, caput e §1º, II e III, do Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI).

<sup>15</sup> Art. 569, §8º do Regulamento do IPI.

Quanto às legislações estaduais, reporto-me à base de dados<sup>16</sup> reunida na pesquisa da FGV “Aplicação da multa isolada por descumprimento de obrigação tributária acessória: diagnóstico nacional e experiência internacional”<sup>17</sup>, já mencionada no voto do eminente Ministro Dias Toffoli.

Verifica-se que as multas isoladas estaduais relativas ao fluxo de mercadorias desacompanhado do documento fiscal apropriado variam bastante em gradação. Nos estados que a estipulam em função do **valor do imposto** correspondente, o percentual varia de 80% a 200%, sendo a vasta maioria fixada em 100%. Outros estados usam como base o **valor da operação**, com percentuais que variam de 4% a 50%, sendo a **moda**<sup>18</sup>, conforme apurou o Ministro Dias Toffoli em seu voto-vista, o patamar de 30%. Existem, ainda, estados que diferenciam a alíquota aplicável, conforme a infração seja atribuída ao contribuinte do imposto ou ao mero transportador (*v.g.* Amapá, Mato Grosso e São Paulo).

A obrigação de promover a circulação de mercadorias dentro do território nacional sob o amparo de documento fiscal próprio tem por objetivo viabilizar a fiscalização e a arrecadação dos tributos incidentes sobre tais operações, não havendo que se falar em outros bens jurídicos que a sanção correspondente ao seu descumprimento vise tutelar de modo relevante no âmbito das competências administrativas do Estado.

---

<sup>16</sup> Base de dados disponível em: <https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-06/matriz-de-pesquisa.pdf>. Acesso em: 13 de jun. de 2025.

<sup>17</sup> FGV. **Aplicação da multa isolada por descumprimento de obrigação tributária acessória: diagnóstico nacional e experiência internacional**. Autor(es): Eurico Marcos Diniz de Santi, Júlio de Oliveira, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Bruno Fajersztajn, Carla Mendes Novo, Gabriel Caldiron Rezende, Maria Andréia Ferreira dos S. Santos, Maria Raphaela Dadona Matthiesen, Paulo Carvalho, Renata Andrade, Wellington Cruz. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/projetos-de-pesquisa/infracoes-no-seculo-xxi>.

<sup>18</sup> Moda, em termos estatísticos, é o “valor que ocorre mais vezes em uma distribuição de frequência”.

Ressalte-se, contudo, que se está a tratar, precipuamente, da **nota fiscal**, que é o **principal documento** utilizado para a apuração dos tributos incidentes sobre circulação e saída de mercadorias, sendo particularmente relevante para a complexa apuração dos créditos da não-cumulatividade que informa essas espécies tributárias.

Sobre a importância do documento fiscal como instrumento de controle das obrigações tributárias, transcrevo trecho dos memoriais apresentados pelo Estado de São Paulo:

o caso concreto escolhido para embasar a análise do presente tema decorre de autuação pela falta de emissão de nota fiscal, que é o documento fiscal mais importante para a constituição da obrigação tributária principal e para o controle da transmissão das mercadorias por toda a cadeia produtiva. Sem a expedição desse comprovante, torna-se quase impossível determinar o que de fato aconteceu e se houve operação tributável ou mesmo definir o montante devido de imposto a pagar.

[...]

Ante a ausência de emissão do documento fiscal, não é possível ter ciência da quantidade de produtos recebidos e entregues pela pessoa jurídica, nem mesmo a quais operações essas mercadorias se referem. Seria, portanto, possível declarar que toda a mercadoria recebida decorresse de operação não tributada, mas essa informação simplesmente não poderia ser averiguada pela Administração Tributária, face a ausência de individualização operacional.

A esse respeito, é possível elucidar o argumento com base na evidência de que em diversos segmentos econômicos se constata a prática de registro de operações fictícias, para o aproveitamento de benefícios fiscais concedidos por diferentes

entes da Federação e para creditamento de ICMS de forma indevida.

[...]

Com isso, evidencia-se a essencialidade da emissão de notas fiscais, sem a qual seria impossível realizar a mínima fiscalização e, por conseguinte, o combate à fraude e à sonegação.

Além de constituir documento básico e essencial para a fiscalização desses tributos, a infração relacionada ao fluxo de mercadorias sem o amparo de nota fiscal somente será detectada se efetivamente flagrada durante ação fiscal, de modo que é elevada a probabilidade de eventual descumprimento passar incólume.

Diante dessas circunstâncias e características, entendo que limitar a sanção cabível ao mesmo patamar aplicado à simples mora (20% do valor do tributo - RE 582.461, Min. Gilmar Mendes, RE 882.461, Rel Min. Dias Toffoli) não se revela apropriado.

Para as infrações relativas ao fluxo doméstico de mercadorias desamparado do documento fiscal próprio, **considero mais adequados e proporcionais os parâmetros propostos no voto do eminente Ministro Dias Toffoli.**

Com efeito, o limite de **60% do valor do tributo ou do crédito vinculado**, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes, mostra-se proporcional à gravidade da infração consistente na circulação de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, destacando que a multa correspondente deve ser significativa o bastante para desestimular a conduta infracional, mas não deve atingir níveis confiscatórios.

O patamar máximo ora proposto, é importante destacar, se mostra mais comedido do que aquele verificado nas legislações estaduais e federal acima referidas, alinhando-se à política de moderação sancionatória que tem sido prestigiada pela jurisprudência desta Suprema Corte na seara tributária.

Quanto às circunstâncias agravantes e atenuantes, **acompanho o entendimento expresso no item 3 da tese proposta pelo Ministro Relator, Luís Roberto Barroso**, no sentido de que, observados os limites máximos ora definidos, “compete ao legislador a definição de critérios de gradação da multa, mediante a previsão de causas agravantes ou atenuantes, respeitados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, sem prejuízo do controle judicial das penalidades aplicadas”.

**Destaco que, em razão da limitação de escopo ora proposta, vislumbro que as hipóteses nas quais não será possível identificar tributo ou crédito, efetivo ou potencial, vinculado à operação, serão absolutamente excepcionais, como nas operações com produtos cuja isenção é objetiva (definida em razão do produto e não do contribuinte), ou com produtos não-tributados que estejam sujeitos à emissão de documento fiscal exclusivamente para fins de controle, não havendo, na legislação pertinente, nenhuma alíquota à qual se possa reportar.**

Nessas hipóteses excepcionais, em que não seja possível estimar uma “base de cálculo aplicável como se houvesse obrigação principal subjacente”, considero adequada, igualmente, a proposta já trazida pelo Ministro Dias Toffoli no sentido de admitir, como parâmetro subsidiário da multa isolada, a adoção do valor da operação ou prestação envolvida, limitada a 20% desse montante, permitindo-se a majoração para até 30%

na presença de circunstâncias agravantes, legalmente previstas.

Ressalto, todavia, que deixo de acompanhar os parâmetros propostos pelo eminente Ministro Dias Toffoli no que diz respeito à limitação adicional da multa isolada, quando calculada sobre o valor da operação, aos percentuais de 0,5% ou 1% do total da base de cálculo do imposto incidente nos doze meses anteriores à infração.

Embora louvável a motivação de Sua Excelência ao buscar um limite adicional para ajustar a sanção à capacidade contributiva revelada pelo infrator, o parâmetro mostra-se inaplicável em um conjunto relevante de situações, gerando discriminação entre contribuintes não suportada por nenhum critério legítimo e dificultando a aplicação prática da tese de repercussão geral.

Referido limite adicional não seria apurável, por não haver base de cálculo nos 12 meses anteriores, quando a empresa autuada estiver em início de atividade ou quando a autuação recai sobre o transportador, que sequer é contribuinte do ICMS no transporte de cargas com origem e destino em um mesmo município<sup>19</sup>. A mesma dificuldade será verificada nas hipóteses em que a multa isolada for aplicada ao transportador, mesmo intermunicipal e interestadual, em fiscalização referente ao IPI.

Da mesma forma, o critério não se ajusta a situações envolvendo armazéns, centros logísticos ou depositários, que igualmente estão sujeitos a autuação pela posse de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal idônea, embora não realizem operações que sofram incidência desses tributos (ICMS e IPI) que possam formar uma base de cálculo anterior.

---

<sup>19</sup> Incide, nessa hipótese, apenas o ISS (art. 155, II, da CF; item 16.02 da lista anexa à LC 116/03).



A norma sancionatória deve repousar sobre critérios bem definidos e aplicáveis com razoável uniformidade a toda a gama de contribuintes e intervenientes a ela sujeita.

Diante disso, com as mais respeitosas vênias, reputo mais adequado manter, como referência para os limites da multa isolada, **apenas** o valor do tributo, efetivo ou potencial, que incidiria na operação, ou, nas raras hipóteses em que este não for quantificável, o valor da própria operação, nos percentuais cuidadosamente estipulados no voto do Ministro Dias Toffoli, **afastando-se o limite global relativo ao “valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente”**.

Na linha do entendimento convergente dos eminentes Ministros Luís Roberto Barroso e Dias Toffoli, ressalto que os parâmetros ora adotados servem como limites **máximos** para a multa de que aqui se trata, mas não afastam o controle judicial das penalidades concretamente aplicadas, não vedando que as instâncias ordinárias, à luz do conjunto fático-probatório constante dos autos, verifiquem, excepcionalmente, o caráter confiscatório ou desproporcional de determinado auto de infração, mesmo que dentro dos limites propostos.

Da mesma forma, endosso as oportunas considerações do Ministro Dias Toffoli quanto à necessidade de observância do **princípio da consunção** quando da incidência de múltiplas penalidades sobre uma mesma conduta ilícita, bem como quanto à **modulação dos efeitos** do presente julgamento.

Destaco, também, que a presente análise se restringe às penalidades definidas *ad valorem*, não se aplicando a tese proposta a eventuais multas impostas em valores fixos (*ad rem*), cujo dimensionamento segue racionalidade própria, como já apontou o eminente Ministro Dias Toffoli em seu voto-vista.

Por fim, na mesma linha que adotei em meu voto no RE 736.090 (Tema 863), esclareço que os limites ora fixados pelo Supremo Tribunal Federal devem ser **provisoriamente** adotados como patamar máximo para a multa em questão, por todos os entes da federação, **até que sobrevenha Lei Complementar dispondo sobre os limites das sanções tributárias.**

A propósito, relembro que tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 124/2022, a tratar do tema. Cabe ao Parlamento, no livre exercício de sua competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, III, da Constituição), **regular a questão de forma ampla e sistematizada**, sem qualquer limitação prévia ao seu poder de conformação para estabelecer penalidades e critérios para sua graduação de forma **proporcional** à gravidade das condutas que objetiva coibir e à importância dos bens jurídicos que deseja tutelar.

## DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO

Em relação ao caso concreto, acompanho o Ministro Relator Luís Roberto Barroso, que homologou a desistência do recurso extraordinário, conforme requerido pela parte, com fundamento no art. 998 do CPC.

## DISPOSITIVO E TESE

Ante o exposto, pedindo vênias para divergir **parcialmente** dos eminentes Ministros Luís Roberto Barroso e Dias Toffoli, voto no sentido de **homologar a desistência do recurso extraordinário e proponho a seguinte tese de julgamento:**

1. Até que Lei Complementar do Congresso Nacional disponha

de maneira diversa sobre os limites aplicáveis às sanções tributárias, a multa isolada relativa ao fluxo doméstico de mercadorias desacompanhado do documento fiscal apropriado — compreendendo não apenas o transporte, mas também operações como a remessa, a guarda, a estocagem, o depósito ou a posse sob qualquer título — não pode exceder 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, admitindo-se a majoração para até 100% desse valor se verificadas circunstâncias agravantes, conforme a legislação de regência.

2. Não havendo tributo ou crédito vinculado, e não sendo possível estimar a base de cálculo aplicável como se houvesse obrigação principal subjacente, admite-se que a multa isolada mencionada no parágrafo anterior adote como parâmetro o valor da operação ou da prestação envolvida, hipótese na qual não poderá superar 20% desse montante, podendo chegar a 30% na presença de circunstâncias agravantes, conforme a legislação de regência.
3. Observados os limites máximos ora definidos, compete ao legislador a definição dos critérios de gradação da multa, podendo prever causas agravantes ou atenuantes, respeitados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.
4. Em qualquer das hipóteses anteriores, os parâmetros ora adotados não afastam o controle judicial das penalidades concretamente aplicadas, não vedando que as instâncias ordinárias, à luz do conjunto fático-probatório constante dos autos, verifiquem, excepcionalmente, o caráter confiscatório ou desproporcional de determinado auto de infração, mesmo que dentro dos limites propostos.

5. Na aplicação da multa em apreço, quando em concorrência com outras multas por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, de modo que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, quando presente o adequado nexó entre elas.

Adoto a modulação de efeitos, nos termos propostos pelo Ministro Dias Toffoli, para estabelecer que a decisão passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ficando ressalvadas da modulação: (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; e (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida na tese definida no presente tema de repercussão geral.

É como voto.