

17/12/2025

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

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

EMENTA

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Tema nº 487. Multa tributária isolada. Vedação do efeito confiscatório. Fixação de limites pelo STF na ausência de lei complementar federal. Razoabilidade, proporcionalidade, segurança jurídica e grau de comprometimento dos sujeitos passivos com o *compliance* tributário. Vetores interpretativos.

I. CASO EM EXAME

RE 640452 / RO

1. Trata-se de recurso extraordinário interposto pela parte contribuinte contra acórdão mediante o qual o Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia deu parcial provimento a sua apelação para reduzir a multa tributária isolada de 40% sobre o valor da operação ao patamar de 5%, por considerá-la confiscatória.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. A questão em discussão consiste em saber quais são os limites da multa tributária por descumprimento de dever instrumental aplicada isoladamente e estipulada em percentual.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. As multas desempenham importantes funções cabendo destacar: a preventiva, a didática e, precipuamente, a punitiva. A função preventiva tem a virtude de desestimular o descumprimento das obrigações tributárias e intimidar os possíveis infratores, como forma de garantir a eficácia das normas tributárias primárias. A função didática deve contribuir para a educação e a correção de desvios do infrator, auxiliando-o a apreender as determinações que não seguiu, de modo a amenizar os efeitos punitivos das sanções tributárias. Por sua vez, a função punitiva não deve ser “necessariamente equivalente ao eventual prejuízo do erário, devendo, isso sim, guardar fiel proporcionalidade ao grau de repúdio da ilicitude da conduta por elas punidas *in abstracto* e *in concreto*” (SILVA, Paulo R. Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 124).

4. A vedação da utilização de tributos com efeitos confiscatórios, como consignou o Ministro **Celso de Mello** na apreciação da ADI nº 1.075/DF-MC, “encerra uma cláusula aberta, (...), reclamando que os tribunais (...) procedam à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado, tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade”.

5. Considerando a ausência de lei complementar federal tratando do assunto, o Supremo Tribunal Federal fixou, em tese conciliadora e com base na proporcionalidade, na razoabilidade, na segurança jurídica e no grau de compromisso dos sujeitos passivos com o **compliance** tributário,

RE 640452 / RO

as limitações quantitativas e qualitativas à multa tributária por descumprimento de dever instrumental aplicada isoladamente e estipulada em percentual.

IV. DISPOSITIVO E TESE

6. Desistência do recurso extraordinário homologada.

Tese de julgamento: “1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 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. 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**. 4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras”.

7. Foram modulados os efeitos da decisão, estabelecendo que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ficando ressalvados 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 pelo presente tema de repercussão geral.

Dispositivos relevantes citados: CF/88, arts. 146, inciso III; e 150, inciso IV.

Jurisprudência relevante citada: ADI nº 1.075/DF-MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Celso de Mello**, DJ de 24/11/06.

RE 640452 / RO**ACÓRDÃO**

O Tribunal, por unanimidade, homologou a desistência do recurso extraordinário. Em seguida, por maioria, apreciando o Tema 487 da Repercussão Geral, fixou a seguinte tese, nos termos do voto reajustado do Ministro **Dias Toffoli** (redator do acórdão): "1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 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. 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**. 4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras". Ficaram vencidos, quanto a isso, os Ministros **Roberto Barroso** (Relator), **André Mendonça** e **Gilmar Mendes**. Por fim, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto reajustado do Ministro **Dias Toffoli** (redator do acórdão), modulou os efeitos da decisão, para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ficando ressalvados 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 pelo presente tema de repercussão geral, vencidos os Ministros **Roberto Barroso** (Relator) e **Gilmar Mendes**. Ausentes, justificadamente, o Ministro **Nunes Marques**

RE 640452 / RO

e, ocasionalmente, o Ministro **Gilmar Mendes**, ambos com votos proferidos em assentadas anteriores. Presidência do Ministro **Edson Fachin**.

Brasília, 17 de dezembro de 2025.

Ministro Dias Toffoli
Redator do acórdão

15/09/2025

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

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

RELATÓRIO:

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR):

1. Trata-se de recurso extraordinário interposto por Centrais Elétricas do Norte do Brasil S.A – ELETORNORTE, com fundamento no art. 102, III, *a*, da Constituição, em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, que deu parcial provimento à apelação do contribuinte, e considerou confiscatória a multa isolada fixada em 40% (quarenta por cento) sobre o valor da operação, reduzindo para 5% (cinco por cento), nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. MULTA NO VALOR DE 40% SOBRE O

RE 640452 / RO

VALOR DA OPERAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO. RAZOABILIDADE.

A teor do entendimento firmado pela Suprema Corte (RE n. 81.550-MG), a multa aplicada acima do percentual de 30% sobre o valor da operação tributária caracteriza-se confisco, razão pela qual a fixação de 40% apresenta caráter confiscatório, justificando a redução da penalidade imposta, mormente quando inexistente, no estado gerador da pena tributária, fato gerador do tributo, o qual foi recolhido em outra unidade da Federação. Impõe-se aqui a aplicação da pena acessória com senso de razoabilidade de modo a justificar a reprimenda, sem que, contudo, haja expropriação patrimonial indevida por parte do poder público, tampouco sufoque a própria atividade comércio-industrial desenvolvida pelo autuado.

2. O acórdão recorrido se fundamenta em dois argumentos: (i) os atos administrativos devem observância à razoabilidade, que “é princípio positivo, cujo conceito agrega parâmetros firmes e consistentes na delimitação do direito em debate, quer na esfera judicial quer na esfera administrativa”; (ii) é desarrazoada “a aplicação de multa de mais de R\$44.000.000,00 (quarenta e quatro milhões), pela simples inexistência de emissão de notas fiscais de operações tributárias”.

3. Nas razões do presente recurso, a parte recorrente alegou violações aos arts. 5º, XXII a XXIV; 22, VI; e 150, IV, da Constituição Federal. Sustentou, em síntese, que: (i) o art. 78, III, *i*, da Lei nº 688/1996, do Estado de Rondônia, fixa a multa isolada de 40% sobre o valor da operação. Assim, “se considerarmos que o ICMS recolhido (substituição tributária) foi de 25% sobre o valor da operação, tem-se que a multa é equivalente a 150% do valor do imposto já recolhido. Esta circunstância, *per se*, demonstra a abusividade e confiscatoriedade da multa imposta”;

RE 640452 / RO

(ii) com a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual deve retornar o parâmetro da legislação anterior, qual seja, o de 150% sobre o imposto devido. Como houve o recolhimento do tributo, posto que a multa é decorrente do descumprimento de obrigação acessória, o valor devido pelo contribuinte seria zero; (iii) “caso não aplicada a legislação anterior, tem-se que a multa de 5% do valor da operação continua a merecer redução, por ser excessivo se impor 22,2 milhões de reais a título de penalidade isolada a contribuinte que não causou qualquer dano ou mesmo risco à arrecadação estadual”; (iv) subsidiariamente, caso não reduzido o patamar anterior, que seja considerado o valor da operação sem a correção monetária, ou, ao menos, que a correção monetária seja feita pela SELIC.

4. O Estado de Rondônia, apesar de devidamente intimado, não apresentou contrarrazões.

5. Em 6 de outubro de 2011, o então relator, Min. Joaquim Barbosa, propôs o reconhecimento da repercussão geral. Esta Corte reconheceu a repercussão geral da questão constitucional posta em julgamento, em acórdão com a seguinte ementa:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PUNIÇÃO APLICADA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEVER INSTRUMENTAL RELACIONADO À OPERAÇÃO INDIFERENTE AO VALOR DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA (PUNIÇÃO INDEPENDENTE DE TRIBUTO DEVIDO). “MULTA ISOLADA”. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE. QUADRO FÁTICO-JURÍDICO ESPECÍFICO. PROPOSTA PELA EXISTÊNCIA DA REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA CONSTITUCIONAL DEBATIDA. Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão sobre o caráter confiscatório,

RE 640452 / RO

desproporcional e irracional de multa em valor variável entre 40% e 05%, aplicada à operação que não gerou débito tributário”.

6. É o relatório. Passo a votar.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

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

VOTO:

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR):

I. PRELIMINAR

1. Destaco, inicialmente, que a parte recorrente apresentou petição em que requer a desistência do presente recurso extraordinário, pois aderiu ao Programa de Recuperação de Créditos da Fazenda Pública Estadual (REFAZ-V), do Estado de Rondônia, e uma das exigências desse programa é a desistência dos recursos judiciais já interpostos.

2. Note-se que o art. 14 do CPC/2015 preconiza que a norma

RE 640452 / RO

processual será aplicável imediatamente aos processos em curso. O art. 998, *caput*, do CPC, por sua vez, assegura ao recorrente, a qualquer tempo e independentemente de anuência do recorrido, a possibilidade de desistir do recurso interposto. Não obstante, o parágrafo único desse dispositivo estabelece que “a desistência do recurso não impede a análise de questão cuja repercussão geral já tenha sido reconhecida e daquela objeto de julgamento de recursos extraordinários ou especiais repetitivos”.

3. Não há qualquer óbice, desse modo, à homologação da desistência, uma vez que a legislação processual reconhece essa faculdade ao recorrente. Isso, entretanto, não impede que a questão já reconhecida como detentora de repercussão geral seja apreciada pelo Plenário desta Corte, cuja *ratio decidendi* não se aplicará ao presente recurso, mas a todos os demais recursos que estão sobrestados nos Tribunais por conta da admissão da repercussão geral.

4. Com base nos arts. 932, VIII, do CPC, e 21, VIII, do RI/STF, homologo a desistência, sem prejuízo da análise da questão com repercussão geral já reconhecida, nos termos do parágrafo único do art. 998 do CPC.

II. MÉRITO

5. A presente controvérsia reside no **caráter desproporcional e confiscatório de multa isolada aplicada em hipótese de descumprimento de obrigação acessória e calculada em função do valor da operação, quando existe uma obrigação principal subjacente.** Saliente-se que não se analisam, por oportunidade deste julgamento, situações de sonegação, de fraude e/ou de conluio.

6. No caso dos autos, de maneira mais específica, discute-se a

RE 640452 / RO

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. Veja-se a redação do dispositivo em tela:

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)

7. Observe-se que a multa tributária é uma penalidade que visa a punir o infrator, nesse sentido, questiona-se sobre a sua proporcionalidade em função da gravidade do ilícito cometido. Para o deslinde da controvérsia, examina-se a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal acerca da proporcionalidade das multas tributárias.

II.1. JURISPRUDÊNCIA DESTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

8. Quanto à *multa de ofício*, aplicada mediante autor de infração lavrado pela administração tributária, 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,

RE 640452 / RO

o patamar de 100% (cem por cento) dessa exação, como se constata a seguir:

“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)

“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

RE 640452 / RO

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)

9. No mesmo sentido cito os seguintes precedentes: ARE 905.685-AgR-segundo, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 8/11/2018; ARE 1.315.562-AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe de 20/9/2021; ARE 1.307.464-ED-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe de 7/6/2021). Registro que está pendente julgamento o Tema 1.195, cujo objeto é aferir, em sede de repercussão geral, a fixação de multa tributária de ofício, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido (RE 1.335.293, Rel. Min. Nunes Marques).

10. Por sua vez, a multa de ofício na sua vertente qualificada, aplicada pela fiscalização tributária em razão de condutas dolosas de

RE 640452 / RO

conluio, fraude e sonegação fiscal por parte do sujeito passivo da obrigação tributária foi submetida à apreciação deste Supremo Tribunal no RE 736.090, de relatoria do Min. Dias Toffoli, que integra o Tema 863 da repercussão geral. O julgamento recebeu a seguinte ementa:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário.

1. As multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio visam a reprimir comportamentos com elevado grau de reprovabilidade.

2. São razoáveis e proporcionais as limitações para as multas previstas na Lei nº 9.430/96, atualizada pela Lei nº 14.689/23. No caso de sonegação, fraude ou conluio, a multa é de 100% do débito (art. 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23); ou de 150% do débito, nos casos em que for verificada a reincidência do sujeito passivo (art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23), como legalmente definida (vide § 1º-A do citado artigo). Necessidade de observância do § 1º-C do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual trata de hipóteses de não aplicação da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio.

3. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 863: “Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário, caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23,

RE 640452 / RO

observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo”.

4. Modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo-se que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese. Ficam ressalvados desses efeitos (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 de repercussão geral.

5. Recurso extraordinário parcialmente provido”.

11. No que concerne à *multa moratória*, imposta pelo cumprimento a destempo da obrigação principal, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 582.461, Tema 214, da repercussão geral, assentou que não há efeito confiscatório na aplicação de multa fiscal moratória no importe de 20% (vinte por cento) do valor do débito. Destaco a linha de argumentação que fundamentou essa conclusão:

“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,

RE 640452 / RO

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)

RE 640452 / RO

“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)

12. 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.

13. 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

RE 640452 / RO

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.

14. 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”. Confirma-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”.

15. A mesma preocupação quanto à razoabilidade na fixação da multa fiscal moratória em patamares superiores foi submetida à Corte no julgamento Tema 816 da repercussão geral (RE 882.461), de relatoria do Min. Dias Toffoli, que tinha por objeto a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando tal operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria. Transcrevo a ementa do referido acórdão:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 816. Direito tributário. ISS. Subitem 14.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do imposto na industrialização por

RE 640452 / RO

encomenda. Materiais fornecidos pelo contratante. Etapa intermediária de ciclo produtivo de mercadoria. Impossibilidade. Fixação do limite de 20% do valor do débito tributário como teto da multa moratória.

1. A solução da controvérsia quanto à incidência do ISS, nos termos do subitem 14.05 da lista anexa à LC nº 116/03, na industrialização por encomenda realizada em materiais fornecidos pelo contratante, passa pela identificação do papel que essa atividade tem na cadeia econômica. Se o objeto retorna à circulação ou à industrialização após a industrialização por encomenda, essa atividade representa apenas uma fase do ciclo econômico da encomendante, não estando, portanto, sujeita ao ISS.

2. As multas tributárias moratórias decorrem do simples atraso no pagamento do tributo. À luz dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, adota-se o patamar de 20% do valor do débito tributário como teto da multa moratória.

3. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema nº 816: “1. É inconstitucional a incidência do ISS a que se refere o subitem 14.05 da lista anexa à LC nº 116/03 se o objeto é destinado à industrialização ou à comercialização; 2. As multas moratórias instituídas pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário”.

4. Recurso extraordinário provido.

5. Modulação dos efeitos da decisão nos termos da ata de julgamento”.

II.2. PARÂMETROS PARA A FIXAÇÃO DA MULTA ISOLADA

16. No caso em exame, discute-se, à luz dos princípios da

RE 640452 / RO

vedação ao confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, a fixação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória — conduta consistente em um dever de fazer ou não fazer — que se revela instrumento indispensável à fiscalização tributária, especialmente quando não há outro meio eficaz para identificar a ocorrência do fato gerador ou mensurar o valor do tributo devido.

17. A obrigação acessória configura-se como dever instrumental imposto no interesse da fiscalização. A multa aplicada em razão de seu descumprimento, assim como a sanção decorrente do inadimplemento da obrigação principal, busca proteger o interesse público, a arrecadação fiscal e garantir os princípios da isonomia tributária e da livre concorrência. Ainda assim, por se tratar de sanção de natureza tributária, deve submeter-se ao princípio constitucional da vedação ao confisco.

18. O princípio da vedação do efeito confiscatório, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, integra o conjunto das limitações constitucionais ao poder de tributar. Nos termos do art. 146, II, da Constituição, cabe à lei complementar dispor sobre essas limitações, o que inclui a definição dos limites quantitativos das multas tributárias, à luz da razoabilidade e da proporcionalidade.

19. Até o presente momento, contudo, não há lei complementar em vigor que regulamente os patamares das multas tributárias com base nesse princípio limitador. Registra-se a tramitação do Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 124/2022, resultado dos trabalhos da Comissão de Juristas instituída pelo Ato Conjunto nº 1/2022, dos Presidentes do Senado e do Supremo Tribunal Federal, voltada à elaboração de propostas para a modernização do processo administrativo e tributário nacional.

RE 640452 / RO

20. Dentre suas disposições, o projeto propõe a inclusão do art. 113-A no Código Tributário Nacional, para estabelecer parâmetros objetivos à aplicação de multas por infração à obrigação principal ou acessória, impondo como limite máximo o valor do tributo ou crédito cuja fiscalização tenha sido comprometida. Há, ainda, previsão de teto específico para as hipóteses de dolo, fraude, simulação, sonegação ou conluio. Eis o teor do dispositivo proposto:

Art. 1º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 113-A. As penalidades cominadas pela legislação em razão do descumprimento de obrigações principais e acessórias deverão observar o princípio da razoabilidade e guardar relação de proporcionalidade com a infração praticada pelo sujeito passivo.

§1º A multa cominada pela legislação em razão do descumprimento de obrigação principal ou acessória, exceto as multas isoladas desvinculadas de valor de crédito ou tributo, não poderá exceder o valor do próprio tributo lançado ou do crédito cuja fiscalização tiver sido afetada pela desconformidade ou pelo atraso na prestação das informações pelo sujeito passivo.

§2º A multa majorada em face da configuração de dolo, fraude, simulação sonegação ou conluio não poderá exceder ao dobro do valor da multa que seria originalmente aplicada”. (NR)

21. No que interessa ao presente julgamento, o projeto estabelece que a multa por descumprimento de obrigação acessória não pode ultrapassar o valor do tributo cuja fiscalização tenha sido comprometida. Ressalva-se, contudo, as multas isoladas desvinculadas de valor de crédito ou tributo, para as quais não há parâmetro numérico

RE 640452 / RO

fixado, devendo a legislação observar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade em relação à gravidade da infração praticada.

22. Na ausência de lei complementar que regulamente os limites das penalidades tributárias, cabe a esta Corte, como tem feito, conferir densidade normativa à cláusula constitucional da vedação ao confisco, fixando parâmetros razoáveis e proporcionais que orientem, sob o prisma da segurança jurídica, tanto os entes tributantes quanto os sujeitos passivos da obrigação tributária.

23. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem sinalizado que o valor da obrigação principal deve funcionar como parâmetro limitador da sanção. Nesse sentido, admite-se que a multa de ofício pelo descumprimento da obrigação principal possa alcançar até 100% do valor do tributo devido, ao passo que a multa moratória, por atraso no pagamento, não deve exceder 20% do crédito tributário — sendo este o patamar a partir do qual se reconhece o efeito confiscatório da penalidade.

24. No contexto dos deveres instrumentais tributários, instituídos no interesse da fiscalização tributária, a sanção pelo seu descumprimento pode ser aplicada mesmo na ausência de tributo exigível. Entretanto, quando a obrigação acessória estiver associada a operação potencialmente tributável, mostra-se razoável admitir que a multa por seu descumprimento não seja mais onerosa que a penalidade aplicável à obrigação principal correlata.

25. Nessas hipóteses, e em coerência com o entendimento antes exposto, entendo que a multa isolada não pode exceder o limite de 20% (vinte por cento) do valor do tributo ou do crédito cuja fiscalização tenha sido obstaculizada pelo descumprimento do dever instrumental. A base de cálculo da penalidade, portanto, deve guardar correlação com o

RE 640452 / RO

valor do tributo ou crédito associado à operação fiscalizada. Tal critério, além de assegurar proporcionalidade, também reflete a capacidade contributiva do sujeito passivo, evitando que a multa por descumprimento de uma obrigação acessória exceda o limite quantitativo fixado para a obrigação principal e para correlatas sanções por seu descumprimento.

26. No caso concreto, a multa isolada em voga é fixada em “40% (quarenta por cento) do valor da operação ou da prestação”, quando há, dentre outras hipóteses, a “remessa [...] de mercadorias desacompanhadas do documento fiscal próprio” – 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 importaria a carga tributária de 40% 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 ainda 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 do ICMS. A substituição tributária, ademais, não é um impeditivo dessa condição.

27. Observe-se, por fim, que, em observância ao princípio da separação dos Poderes, cabe ao legislador a definição dos critérios de aplicação das sanções tributárias. A proposta ora apresentada consiste tão somente na fixação de um limite máximo constitucionalmente admissível, a ser respeitado na aplicação de multas isoladas por descumprimento de obrigações acessórias. Diferentemente da obrigação principal, que impõe apenas o pagamento de uma quantia, as obrigações acessórias abrangem um amplo conjunto de comportamentos fiscalmente relevantes. A busca pela proporcionalidade na imposição de multas demanda, portanto, a

RE 640452 / RO

tipificação legal de condutas, consideradas a sua natureza e gravidade. Nesse contexto, é facultado ao legislador prever causas agravantes ou atenuantes, aplicáveis pela autoridade fiscal, desde que observado o limite ora definido, sem prejuízo do controle judicial da sanção.

III. CONCLUSÃO

28. Diante do exposto, homologo a desistência e dou provimento ao recurso extraordinário, a fim de declarar a inconstitucionalidade do art. 78, III, *i*, da Lei nº 688/1996, do Estado de Rondônia, uma vez que a multa isolada não pode exceder a 20% (vinte por cento) do tributo devido. Proponho a fixação da seguinte tese de julgamento: *“A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco.”*.

É como voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452

PROCED. : RONDÔNIA

RELATOR : MIN. ROBERTO BARROSO

RECTE.(S) : CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A -
ELETRONORTE

ADV.(A/S) : SACHA CALMON NAVARRO COELHO (20118/DF, 9007/MG, 32765-
A/PA, 112794/RJ, 249347/SP)

ADV.(A/S) : TIAGO CONDE TEIXEIRA (24259/DF, 126457/MG, 32863-A/PA,
164996/RJ, 304475/SP)

RECDO.(A/S) : ESTADO DE RONDÔNIA

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DO RIO DE JANEIRO - ACRJ

ADV.(A/S) : ANDRE PACHECO TEIXEIRA MENDES (148661/RJ)

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS

ADV.(A/S) : ARIANE COSTA GUIMARAES (29766/DF, 226490/RJ,
430298/SP)

AM. CURIAE. : IBPT- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E
TRIBUTACAO

ADV.(A/S) : LETICIA MARY FERNANDES DO AMARAL (27643/ES, 57342/PR,
56104/SC, 255884/SP)

AM. CURIAE. : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTARIA - ABAT

ADV.(A/S) : HALLEY HENARES NETO (125645/SP)

ADV.(A/S) : BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS (59119/PE,
224120/SP)

Decisão: Após o voto do Ministro Roberto Barroso (Relator), que homologava a desistência, julgava procedente o recurso extraordinário, a fim de declarar a inconstitucionalidade do art. 78, III, *i*, da Lei nº 688/1996, do Estado de Rondônia, uma vez que a multa isolada não pode exceder a 20% (vinte por cento) do tributo devido e propunha a fixação da seguinte tese (tema 487 da repercussão geral): "A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco", pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Falaram: pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Supermercados, a Dra. Ariane Costa Guimarães; pelo *amicus curiae* Associação Comercial do Rio de Janeiro - ACRJ, o Dr. Guilherme Villas Bôas e Silva; e, pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Advocacia Tributária - ABAT, o Dr. Breno Ferreira Martins Vasconcelos. Plenário, Sessão Virtual de 25.11.2022 a 2.12.2022.

Composição: Ministros Rosa Weber (Presidente), Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Nunes Marques e André Mendonça.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452

PROCED. : RONDÔNIA

RELATOR : MIN. ROBERTO BARROSO

RECTE.(S) : CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A -
ELETRONORTE

ADV.(A/S) : SACHA CALMON NAVARRO COELHO (20118/DF, 9007/MG, 32765-
A/PA, 112794/RJ, 249347/SP)

ADV.(A/S) : TIAGO CONDE TEIXEIRA (24259/DF, 126457/MG, 304475/SP)

RECDO.(A/S) : ESTADO DE RONDÔNIA

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DO RIO DE JANEIRO - ACRJ

ADV.(A/S) : ANDRE PACHECO TEIXEIRA MENDES (148661/RJ)

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS

ADV.(A/S) : ARIANE COSTA GUIMARAES (29766/DF, 68210/GO, 226490/RJ,
430298/SP)

AM. CURIAE. : IBPT- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E
TRIBUTACAO

ADV.(A/S) : LETICIA MARY FERNANDES DO AMARAL (27643/ES, 57342/PR,
56104/SC, 255884/SP)

AM. CURIAE. : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTARIA - ABAT

ADV.(A/S) : HALLEY HENARES NETO (125645/SP)

ADV.(A/S) : BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS (59119/PE,
224120/SP)

Decisão: Após o voto do Ministro Roberto Barroso (Relator), que homologava a desistência, julgava procedente o recurso extraordinário, a fim de declarar a inconstitucionalidade do art. 78, III, i, da Lei nº 688/1996, do Estado de Rondônia, uma vez que a multa isolada não pode exceder a 20% (vinte por cento) do tributo devido e propunha a fixação da seguinte tese (tema 487 da repercussão geral): "A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco", pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Falaram: pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Supermercados, a Dra. Ariane Costa Guimarães; pelo *amicus curiae* Associação Comercial do Rio de Janeiro - ACRJ, o Dr. Guilherme Villas Bôas e Silva; e, pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Advocacia Tributaria - ABAT, o Dr. Breno Ferreira Martins Vasconcelos. Plenário, Sessão Virtual de 25.11.2022 a 2.12.2022.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Dias Toffoli, que divergia parcialmente do Relator, homologava a desistência do

recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte); e propunha a fixação da seguinte tese para o Tema nº 487 da 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 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*", propondo a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até a mesma data, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, Sessão Virtual de 23.6.2023 a 30.6.2023.

Composição: Ministros Rosa Weber (Presidente), Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Nunes Marques e André Mendonça.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452

PROCED. : RONDÔNIA

RELATOR : MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO

RECTE.(S) : CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A -
ELETRONORTE

ADV.(A/S) : SACHA CALMON NAVARRO COELHO (20118/DF, 9007/MG, 32765-
A/PA, 112794/RJ, 249347/SP)

ADV.(A/S) : TIAGO CONDE TEIXEIRA (24259/DF, 126457/MG, 304475/SP)

RECDO.(A/S) : ESTADO DE RONDÔNIA

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DO RIO DE JANEIRO - ACRJ

ADV.(A/S) : ANDRE PACHECO TEIXEIRA MENDES (148661/RJ)

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS

ADV.(A/S) : ARIANE COSTA GUIMARAES (29766/DF, 68210/GO, 226490/RJ,
430298/SP)

AM. CURIAE. : IBPT- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E
TRIBUTACAO

ADV.(A/S) : LETICIA MARY FERNANDES DO AMARAL (27643/ES, 57342/PR,
56104/SC, 255884/SP)

AM. CURIAE. : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTARIA - ABAT

ADV.(A/S) : HALLEY HENARES NETO (125645/SP)

ADV.(A/S) : BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS (59119/PE,
224120/SP)

Decisão: Após o voto do Ministro Roberto Barroso (Relator), que homologava a desistência, julgava procedente o recurso extraordinário, a fim de declarar a inconstitucionalidade do art. 78, III, i, da Lei nº 688/1996, do Estado de Rondônia, uma vez que a multa isolada não pode exceder a 20% (vinte por cento) do tributo devido e propunha a fixação da seguinte tese (tema 487 da repercussão geral): "A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco", pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Falaram: pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Supermercados, a Dra. Ariane Costa Guimarães; pelo *amicus curiae* Associação Comercial do Rio de Janeiro - ACRJ, o Dr. Guilherme Villas Bôas e Silva; e, pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Advocacia Tributaria - ABAT, o Dr. Breno Ferreira Martins Vasconcelos. Plenário, Sessão Virtual de 25.11.2022 a 2.12.2022.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Dias Toffoli, que divergia parcialmente do Relator, homologava a desistência do

recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte); e propunha a fixação da seguinte tese para o Tema nº 487 da 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 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*", propondo a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até a mesma data, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, Sessão Virtual de 23.6.2023 a 30.6.2023.

Decisão: Em continuidade de julgamento, o processo foi destacado pelo Relator, Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente). Plenário, Sessão Virtual de 3.11.2023 a 10.11.2023.

Composição: Ministros Luís Roberto Barroso (Presidente), Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, André Mendonça e Cristiano Zanin.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

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

COMPLEMENTO AO VOTO:

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR):

1. Trata-se de recurso extraordinário com repercussão geral, no qual se discute o caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental. No caso concreto, a empresa Centrais Elétricas do Norte do Brasil S.A. – Eletronorte impugna acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, que deu parcial provimento à sua apelação para reduzir a multa isolada de 40% sobre o valor da operação, aplicada pelo Estado de Rondônia, ao patamar de 5%, por considerá-la confiscatória.

RE 640452 / RO

2. Em suas manifestações nos autos, a Eletronorte esclarece que, no desempenho de suas atividades, distribui energia elétrica oriunda de fontes hidráulica e térmica. Para a aquisição de energia termelétrica, a companhia celebrou contrato com a empresa 'Termonorte', pelo qual se comprometeu a adquirir e remeter óleo diesel à contratada, que faz uso do combustível para a geração da energia posteriormente transferida à Eletronorte. Assim, era usual que a Eletronorte adquirisse óleo diesel da Petrobras – que, na saída do combustível da refinaria, já recolhia o ICMS devido por meio do regime de substituição tributária para frente – e, em seguida, o remetesse à Eletronorte.

3. O descumprimento de obrigação acessória que motivou a autuação ocorreu justamente nesse momento: na remessa do óleo diesel à Termonorte, sem a devida emissão de nota fiscal, conforme exigência prevista na legislação estadual. Embora não houvesse nova incidência de ICMS nessa etapa de da mercadoria, uma vez que todo o ICMS devido já havia sido recolhido antecipadamente pela Petrobras, cabia à Eletronorte o dever formal de documentar a operação – o que não foi feito por um determinado período.

4. Pelo descumprimento da obrigação acessória, foi aplicada à Eletronorte multa isolada fixada em 40% sobre o valor da operação, nos termos da legislação estadual, totalizando cerca de R\$ 164 milhões. Impetrado mandado de segurança contra a referida autuação, a sentença reconheceu o caráter confiscatório da penalidade e reduziu-a para 10% sobre o valor da operação, ou aproximadamente R\$ 44 milhões. Em julgamento de apelação, o Tribunal de Justiça reduziu novamente a penalidade para 5%, ou cerca de R\$ 22 milhões.

5. No recurso extraordinário, a Eletronorte sustenta que a declaração de inconstitucionalidade da lei estadual implicaria a repristinação da redação anterior da norma, a qual previa multa

RE 640452 / RO

equivalente a 150% “sobre o valor do imposto não pago tempestivamente”, nas hipóteses de remessa de mercadorias desacompanhada de nota fiscal. No caso concreto, como não havia imposto a recolher, a aplicação dessa regra resultaria na ausência de penalidade. Subsidiariamente, pede a redução do valor da multa fixado pelo Tribunal de Justiça.

6. Na sessão virtual iniciada em 25.11.2022, proferi voto pelo provimento do recurso extraordinário a fim de declarar a inconstitucionalidade do art. 78, III, *i*, da Lei nº 688/1996, do Estado de Rondônia, com a fixação da seguinte tese de julgamento:

“A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco”.

7. A proposta tem fundamento na jurisprudência desta Corte, em especial no Tema 872 da repercussão geral (RE 606.010, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 24.08.2020). Na ocasião, o Ministro Dias Toffoli formulou de pedido de vista, tendo apresentado voto na sessão virtual de 23.06.2023. Em seu voto-vista, divergiu parcialmente de minha posição, nos seguintes termos:

“Ante o exposto, pedindo vênias para divergir parcialmente do ilustre Relator, homologo a desistência do recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte).

Proponho a fixação da seguinte tese para o Tema nº 487 da repercussão geral:

1. Havendo tributo ou crédito, a multa decorrente do descumprimento de dever instrumental estabelecida em

RE 640452 / RO

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 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.*

Proponho a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito. Ficam ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até a mesma data”.

8. À vista das considerações constantes do voto-vista e de uma reflexão mais aprofundada sobre a matéria, entendo necessário complementar o voto anteriormente proferido, a fim de esclarecer pontos que poderiam ser interpretados como lacunas no julgamento.

9. Em manifestação anterior, consignei que “[a] presente controvérsia reside no caráter desproporcional e confiscatório de multa isolada aplicada em hipótese de descumprimento de obrigação acessória e calculada em função do valor da operação, *quando existe uma obrigação principal subjacente*”. Cumpre esclarecer que, na espécie, a remessa de mercadoria que deu ensejo à aplicação da penalidade, em si considerada,

RE 640452 / RO

não atraiu a cobrança de imposto, muito embora se tratasse de operação tributável, submetida ao regime de substituição tributária. Conforme descrito anteriormente, o ICMS incidente sobre toda a cadeia produtiva foi recolhido antecipadamente pela produtora dos combustíveis, no momento de sua saída da refinaria. Assim, especificamente nessa etapa de circulação da mercadoria, não houve imposto devido.

10. Diante desse contexto, é certo que o parâmetro a ser fixado pelo Plenário, neste tema de repercussão geral, para fins de aferição da proporcionalidade da multa deve levar em consideração hipóteses em que sua aplicação ocorre de forma desvinculada da existência de tributo ou crédito exigível. Ressalte-se que, na própria descrição do tema de repercussão geral, a expressão “multa isolada” foi adotada justamente para refletir a inexistência de tributo devido em decorrência da conduta sancionada. A seguir:

“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”.

11. Concluo, então, pela necessidade de esclarecer a forma pela qual o parâmetro adotado em minha proposta de tese se amolda à solução da controvérsia aqui estabelecida. Ainda que, no caso concreto, não tenha havido exigência de tributo na etapa da operação que ensejou a aplicação da multa, é possível identificar o valor do tributo correspondente à circulação do montante de combustível objeto da

RE 640452 / RO

remessa, ainda que ele tenha sido recolhido antecipadamente pela Petrobras.

12. Assim como no caso concreto, também em outras hipóteses de aplicação de multas isoladas por descumprimento de obrigação acessória será possível apurar uma base de cálculo ficta ou estimada, correspondente ao *valor do tributo que seria devido* caso a conduta sancionada atraísse a incidência tributária. Nesse sentido, destaco o relatório de pesquisa “Aplicação da multa isolada por descumprimento de obrigação tributária acessória – diagnóstico nacional e experiência internacional” (doc. 83, ID: cb788f08), que aponta que, entre os países analisados que adotam o critério *ad valorem* para aplicação de penalidades em hipóteses desvinculadas da cobrança de tributo, prevalecem as multas incidentes sobre o *valor do tributo*, não tendo sido identificadas, na experiência internacional, penalidades calculadas sobre o valor da operação.

13. Ainda que a conduta sancionada não se relacione diretamente com o recolhimento ou correta apuração de tributo pelo sujeito passivo da obrigação acessória, deve-se adotar como parâmetro geral e objetivo para a multa isolada o limite de 20% sobre o *valor do tributo que poderia incidir* na hipótese – p. ex.: o tributo já recolhido, ou que ainda venha a ser recolhido, no caso de operações submetidas ao regime de substituição tributária ou de tributação monofásica; ou o tributo que incidiria caso a operação não estivesse amparada por isenção ou hipótese de não incidência. A análise quanto ao respeito a esse limite máximo deve ser feita como se a conduta praticada pelo sujeito passivo que é alvo da obrigação acessória determinasse, efetivamente, a incidência do tributo. Isso porque, mesmo na ausência de tributo exigível, há interesse fiscal legítimo relacionado a um tributo ou crédito em potencial.

14. No caso concreto, a legislação estadual estabelecia multa

RE 640452 / RO

isolada de 40% sobre o valor da operação, em razão da remessa de mercadoria desacompanhada de documento fiscal próprio. Na operação considerada, não havia tributo devido pelo sujeito passivo da obrigação acessória, mas a operação por ele praticada era tributável. O valor do correlato tributo fora recolhido antecipadamente, na forma da substituição tributária. Em linha com o entendimento ora defendido, o patamar da multa isolada não poderia ultrapassar 20% do valor do ICMS que poderia incidir sobre a circulação de mercadorias objeto da obrigação acessória – i.e., o valor do tributo que já fora recolhido pela Petrobras correspondente ao montante de óleo diesel remetido pela Eletronorte à Termonorte sem a devida nota fiscal.

15. Esse deveria ser o limite máximo para a fixação da multa isolada. Ocorre que, conforme previsto na legislação estadual, a penalidade foi imposta à alíquota de 40% sobre o valor da operação, o que, diante do valor elevado da mercadoria transferida, resultou em sanção manifestamente desproporcional e de efeito confiscatório. Ressalto que não há impedimento constitucional à eleição do valor da operação como base de cálculo da multa isolada, em abstrato. No entanto, para assegurar a razoabilidade e a proporcionalidade da sanção, o valor efetivo da multa deve respeitar o limite máximo de 20% sobre o tributo ou crédito potencialmente vinculados à operação. Assim, ainda que o legislador eleja o valor da operação como base de cálculo, as alíquotas aplicáveis devem ser estimadas de modo a não superar o parâmetro objetivo aqui proposto.

16. Por fim, consigno que, ante a desistência do recurso, não se justifica o seu provimento ou desprovimento, mas tão somente a homologação do ato de vontade manifestado pela parte, bem como o exame do tema de repercussão geral.

17. Diante do exposto, homologo a desistência do recurso

RE 640452 / RO

extraordinário e proponho a fixação das seguintes teses de julgamento:

“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”.

18. É como voto.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

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

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Cuida-se, na origem, de mandado de segurança preventivo, com pedido de liminar, em que as Centrais Elétricas do Norte do Brasil S.A. (Eletronorte) buscam, entre outros pontos, o reconhecimento da impossibilidade da imposição da multa tributária a si imposta por descumprimento de obrigação instrumental. A penalidade foi aplicada isoladamente no percentual de 40% do valor das operações, considerando-se a ausência de emissão de documentos fiscais relativos ao combustível adquirido da Petrobras e remetido à Termonorte (período de 1º/1/02 a 31/12/02).

A sentença (e-doc. 1, p. 127/153) foi pela concessão parcial da

RE 640452 / RO

segurança, reduzindo-se a multa para 10% do valor da operação inicialmente apontado. Apelou a impetrante.

O Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia deu parcial provimento à apelação, reduzindo a multa para o patamar de 5% do valor total da operação, com o fundamento de que a multa aplicada acima do percentual de 30% sobre o valor da operação teria efeito confiscatório. Segue a ementa do acórdão recorrido:

“TRIBUTÁRIO. MULTA NO VALOR DE 60% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO. RAZOABILIDADE. A teor do entendimento firmado pela Suprema Corte (RE n. 81.550-MG), a multa aplicada acima do percentual de 30% sobre o valor da operação tributária caracteriza-se confisco, razão pela qual a fixação de 60% apresenta caráter confiscatório, justificando a redução da penalidade imposta, mormente quando inexistente, no estado gerador da pena tributária, fato gerador do tributo, o qual foi recolhido em outra unidade da Federação. Impõe-se aqui a aplicação da pena acessória com senso de razoabilidade de modo a justificar a reprimenda, sem que, contudo, haja expropriação patrimonial indevida por parte do poder público, tampouco sufoque a própria atividade comércio-industrial desenvolvida pelo autuado.”

Opostos embargos de declaração, foram eles rejeitados.

No apelo extremo, sustenta a Eletronorte ser confiscatória a multa inicial de 40% do valor da operação. Diz que, “se considerarmos que o ICMS recolhido (substituição tributária) foi de 25% sobre o valor da operação, tem-se que a multa é equivalente a 150% do valor do imposto já recolhido” (grifo da autora). Ressalta que a situação é agravada pela circunstância de que inexistente, no caso, tributo em aberto.

Entende que, sendo reconhecida a inconstitucionalidade de tal

RE 640452 / RO

multa, deveria ter sido aplicada legislação anterior, que previa multa calculada sobre o valor do tributo devido, e não sobre o valor da operação. No caso concreto, por ter sido o tributo pago, a aplicação da legislação anterior resultaria em multa de zero.

Em outro giro, defende a recorrente que, caso seja mantida a norma (sem a aplicação da legislação anterior), a multa deve ser reduzida novamente, na medida em que o valor fixado pelo Tribunal de Origem a título de tal sanção ainda teria natureza confiscatória. Ressalta que a multa tem origem em “mero descumprimento de deveres acessórios, sem qualquer impacto na receita”. Afirma que a penalidade deve ter efeito pedagógico e que seu comportamento não causou “qualquer lesão ao Fisco estadual”. Enfatiza ser empresa pública prestadora de serviço público essencial e estar em jogo não apenas seu interesse ou o da União, mas também o do povo rondoniense.

Entende que, se for mantida a multa em percentual compatível com a Constituição Federal, deve ser afastada a correção monetária fixada pelo estado em percentual superior ao adotado pela União.

Não houve contrarrazões ao recurso extraordinário.

O presente caso é paradigma do Tema nº 487, o qual está assim intitulado: “caráter confiscatório da ‘multa isolada’ fixada em valor variável entre 5% a 40%”.

Manifestou-se a Procuradoria-Geral da República pelo não conhecimento do recurso extraordinário, ou, se for admitido, por seu provimento.

Por meio da Petição nº 62.382/12, pediu a recorrente a desistência do recurso extraordinário, ante sua adesão ao Programa de Recuperação de Créditos da Fazenda Pública Estadual (REFAZ-V) e a exigência contida no art. 9º da Lei nº 2.840/12, que instituiu esse programa.

Na sessão virtual de 25/11/22 a 2/12/22, votou o Relator, Ministro **Roberto Barroso**, pela homologação da desistência e pelo provimento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do art. 78, inciso III, alínea i, da Lei nº 688/96 do Estado de Rondônia. Sua Excelência

RE 640452 / RO

sugeriu a fixação da seguinte tese para o Tema nº 487: “a multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco”. Pedi vista dos autos para melhor apreciar a controvérsia.

Na sessão virtual de 23/6/23 a 30/6/23, proferi voto-vista divergindo em parte do Relator. Em seguida, pediu vista o Ministro **Gilmar Mendes**.

Devolvidos os autos para julgamento, o processo foi destacado pelo Relator. Cancelado o destaque, o julgamento do caso retornou na presente sessão virtual, iniciada em 16/5/25. O Relator apresentou complemento do voto, mantendo a homologação da desistência do recurso extraordinário e propondo a fixação das seguintes teses de julgamento:

“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.”

É o relatório.

Desde logo, registro que realizei ligeiros ajustes em meu voto,

RE 640452 / RO

atualizando-o à luz das novas considerações trazidas pelo Relator e adequando-o aos precedentes mais recentes da Corte no tocante à proposta de modulação dos efeitos.

I - DA PRELIMINAR

1. DA HOMOLOGAÇÃO DO PEDIDO DE DESISTÊNCIA

A recorrente pediu, mediante a Petição nº 62.382/12, a desistência do recurso extraordinário, informando ter aderido ao Programa de Recuperação de Créditos da Fazenda Pública Estadual (REFAZ-V) e ser tal desistência uma exigência desse programa.

Como asseverou o Relator, é o caso de se homologar o pedido de desistência, tal como previsto no art. 998, **caput**, do Código de Processo Civil: “O recorrente poderá, a qualquer tempo, sem a anuência do recorrido ou dos litisconsortes, desistir do recurso”. Isso, contudo, não impede a análise do tema de repercussão geral, como esclareceu Sua Excelência e prevê, de maneira expressa, o parágrafo único do referido artigo. Para corroborar essa compreensão, **vide** o voto proferido pelo Ministro **Gilmar Mendes** no RE nº 647.827/PR.

Acompanho, portanto, Sua Excelência na homologação da desistência, sem prejuízo da análise do tema de repercussão geral.

II - DO MÉRITO

1. DAS CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS

Como se sabe, as multas, no contexto do direito tributário, consistem em sanção por infrações à legislação tributária.

Desde logo, como premissa adotada ao longo do voto, deixo claro que a multa tributária não é, em termos técnicos tributários, acessória da obrigação de pagar tributo, o qual usualmente é enquadrado na categoria de obrigação principal. Com efeito, **a multa tributária, assim como a obrigação de pagar tributo, consiste em si mesma em obrigação**

RE 640452 / RO

principal. Esse é o modelo do sistema tributário adotado no País. Sobre esse ponto, atente-se para o teor do art. 113, §§ 1º e 3º, do Código Tributário Nacional:

“ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º 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.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” (grifo nosso).

Tradicionalmente, as multas tributárias são classificadas em três grupos: multas moratórias; multas de ofício (as quais abrangeriam as não qualificadas e as qualificadas); e multas isoladas.

As primeiras decorrem do simples atraso no pagamento do tributo, isso é, por falta de seu pagamento na época apropriada. Segundo Paulsen, elas incidem de modo automático, sendo devidas independentemente de lançamento. Diz ele que, “quando o contribuinte, fora do prazo, vai preencher a guia para pagamento do tributo, deve fazer incidir os juros e a multa por iniciativa própria, em cumprimento à legislação”¹. O tributarista também leciona que, caso o contribuinte declare débito, mas não o pague, “sua inscrição em dívida ativa é feita também com a multa moratória, sem a necessidade de procedimento para aplicação de tal

¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 226.

RE 640452 / RO

multa e sem notificação para defesa”². No Tema nº 816 da Repercussão Geral, discutem-se os limites das multas moratórias.

As multas de lançamento de ofício, por seu turno, “são aplicadas pela própria autoridade através de auto de infração quando verifique que o contribuinte deixou de pagar o tributo”³ mediante omissão de receitas, geralmente associada ao descumprimento de obrigação acessória, seja a conduta do agente decorrente de culpa (v.g., negligência inescusável ou erro material), seja qualificada em razão de dolo. Cabe consignar que multas qualificadas (que compõem o grupo das multas de ofício) são aquelas que buscam reprimir, com maior rigor, infrações mais graves, “normalmente em razão do dolo que constituiu elemento de seu pressuposto de fato”⁴. Enquadra-se no conceito de multa qualificada aquela por meio da qual se combatem, por exemplo, a sonegação, a fraude, o conluio, a apropriação indébita e o descaminho, condutas dolosas que merecem maior atenção do legislador, pois são delitos penais.

Os limites da multa de lançamento de ofício decorrente do não pagamento do tributo qualificado pela conduta dolosa do agente (sonegação, fraude e conluio) serão apreciados no Tema nº 863 da Repercussão Geral. Destaco que estão compreendidas nas circunstâncias qualificadoras as condutas dolosas discriminadas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, as quais podem ensejar representação criminal, na forma da Lei nº 8.137/90, o mesmo podendo se dizer de outras infrações dolosas que recebam do legislador penal uma atenção especial (v.g. descaminho).

Por fim, as multas isoladas seriam aquelas decorrentes do “descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não o tributo devido”⁵. No presente RE nº 640.452/RO, Tema nº 487 da RG, Rel. Min. **Roberto Barroso**, são

² PAULSEN. Op. Cit., p. 226.

³ PAULSEN. Op. Cit., p. 226.

⁴ PAULSEN. Op. Cit., p. 227.

⁵ PAULSEN. Op. cit., p. 226.

RE 640452 / RO

analisados os limites da multa por descumprimento de dever instrumental, aplicada isoladamente.

A classificação tradicional das multas, contudo, tem recebido críticas. Leandro Paulsen aduz que, nessa catalogação, se utilizam critérios variados, misturando gêneros e espécies. Destaco, por exemplo, que as multas punitivas aplicadas pela autoridade administrativa mediante auto de infração, sejam aquelas aplicadas isoladamente por descumprimento de deveres instrumentais, sejam aquelas associadas ao descumprimento do dever de pagar o tributo (não qualificadas e qualificadas), são denominadas de “multas de lançamento de ofício”. A rigor, portanto, penso que as multas, segundo a abordagem tradicional, poderiam ser classificadas em dois grupos: o das multas moratórias e o das multas de lançamento de ofício, as quais abrangeriam as não qualificadas, as qualificadas e as denominadas de multas isoladas.

Leandro Paulsen, visando a superar as dificuldades advindas da classificação tradicional, sugere a adoção da seguinte classificação para as multas: 1) quanto ao procedimento: 1.1) automáticas; 1.2) de ofício; 2) quanto à infração cometida: 2.1) por não pagamento no prazo; 2.2) por não pagamento mediante omissão culposa; 2.3) por não pagamento mediante fraude, sonegação ou conluio; 2.4) por descumprimento de obrigações acessórias etc.; 3) quanto à gravidade: 3.1) comuns; 3.2) qualificadas; 4) quanto à autonomia: 4.1) dependentes; 4.2) isoladas; 5) quanto ao valor: 5.1) fixas; 5.2) proporcionais; 6) quanto ao comportamento posterior do agente: 6.1) aumentadas; 6.2) reduzidas.

As multas, nas lições de Paulo Coimbra, desempenham importantes funções, cabendo destacar: a preventiva, a didática e, precipuamente, a punitiva. A função preventiva teria a virtude de desestimular o descumprimento das obrigações tributárias e intimidar os possíveis infratores, como forma de garantir a eficácia das normas tributárias primárias. A função didática deve contribuir para a educação e a correção de desvios do infrator, auxiliando-o a apreender as determinações que não seguiu, de modo a amenizar os efeitos punitivos das sanções

RE 640452 / RO

tributárias. Segundo Paulo Coimbra, a função didática das sanções deve ser diretamente proporcional à dificuldade de compreensão – pelo homem comum – dos preceitos cuja observância almeja salvaguardar e inversamente proporcional à estabilidade da legislação que os erige. As sanções com função didática seriam mais adequadas nos casos das infrações exclusivamente formais, “sobretudo porque, quando praticadas isoladamente, nem sempre ensejam prejuízos ao erário”⁶. Por sua vez, a função punitiva não deve ser “necessariamente equivalente ao eventual prejuízo do erário, devendo, isso sim, guardar fiel proporcionalidade ao grau de repúdio da ilicitude da conduta por elas punidas *in abstracto* e *in concreto*”⁷.

No presente caso, estão em discussão as limitações das **multas punitivas decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais**. Diante da complexidade de nosso sistema tributário sancionatório – muito em razão da variedade de obrigações acessórias existentes nas inúmeras legislações dos entes federativos –, faz-se necessário estabelecer um corte metodológico acerca da abrangência do presente tema de repercussão geral.

Como regra, as multas tributárias são fixadas com base: (i) no valor do tributo; (ii) no valor da operação ou prestação; (iii) no valor do crédito; e (iv) em valor fixo. Ressalto que **não serão objeto de análise, por exemplo, as multas impostas em valores fixos (*ad rem*)**, as quais abrangeriam, **v.g.**, as fixadas em exatas quantias de reais ou em unidades fiscais de referência conversíveis em reais. O dimensionamento das multas aplicadas isoladamente em valores fixos segue uma racionalidade deveras distinta daquela à qual se submetem as multas fixadas em percentuais sobre determinada base de cálculo.

Pois bem. As limitações qualitativas e quantitativas às sanções tributárias devem, observadas a razoabilidade e a proporcionalidade, ser estabelecidas pelo legislador complementar, consoante o art. 146, inciso

⁶ SILVA, Paulo R. Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 120.

⁷ SILVA, Paulo R. Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 124.

RE 640452 / RO

III, do texto constitucional. A finalidade seria não só conferir efetividade às normas constitucionais protetivas do sujeito passivo, mas também uniformizar o tratamento da matéria nas legislações dos diversos entes da federação.

Como registrei no julgamento do RE nº 851.108/SP, a norma decorrente desse dispositivo constitucional deve ser encarada como uma lei de caráter nacional, cujo objetivo é delimitar os institutos jurídicos relacionados com a tributação capazes de assegurar a unidade e a racionalidade do sistema tributário, de modo que tais institutos jurídicos encontrem seus limites nos princípios constitucionais. Tangenciando esse tema, cito o RE nº 433.352/MG-AgR, Rel. Min. **Joaquim Barbosa**:

“A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, ‘gerais’ não significa ‘genéricas’, mas sim ‘aptas a vincular todos os entes federativos’” (Segunda Turma, DJe de 28/5/10 – grifo nosso).

Ocorre que, até então, o legislador complementar não editou normas gerais a respeito dos limites qualitativos e quantitativos das sanções tributárias impostas por infração à legislação tributária, objeto do tema em discussão. Na ausência dessas normas e estando em jogo norma constitucional protetiva de direitos fundamentais do contribuinte, como a vedação do confisco, cumpre ao Poder Judiciário, ante provocação, atuar.

Desde já, adianto que a vedação da utilização de tributos com efeitos confiscatórios, como disse o Ministro **Celso de Mello** na apreciação da ADI nº 1.075-MC,

“encerra uma cláusula aberta, (...), reclamando que os tribunais (...) procedam à avaliação dos excessos eventualmente

RE 640452 / RO

praticados pelo Estado, tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade”.

É preciso, assim, se estabelecer, com base na proporcionalidade, na razoabilidade e na segurança jurídica, até que patamar quantitativo as multas aplicadas por descumprimento de deveres instrumentais podem chegar sem resultar em efeito confiscatório.

Como já registrei ao analisar o caso das multas moratórias (RE nº 882.461/MG), um patamar baixo faz com que as multas punitivas impostas pelo descumprimento de deveres instrumentais percam sua razão de existir, não tendo força para reprimir e inibir os comportamentos dos agentes predispostos a infringir a lei. Ademais, caso seja fixado um teto muito baixo, diversas leis municipais, estaduais, distritais e federais terão, invariavelmente, sua inconstitucionalidade reconhecida.

Por outro lado, fixar um limite quantitativo muito alto para as multas por descumprimento de obrigações instrumentais, sem atentar para a diversidade e a complexidade da infinidade de obrigações acessórias a que o contribuinte está submetido nas legislações tributárias de cada ente, pode importar em efeito confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal. Afora isso, o patamar muito alto poderia, por exemplo, estimular a sanha arrecadatória, por permitir a edição de novas leis majorando os valores de multas anteriormente estabelecidos em patamar mais baixo, destoando das funções que as sanções devem desempenhar na ordem jurídica.

2. DOS NOVOS PARADIGMAS PARA O TRATAMENTO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

A visão ortodoxa relativa ao papel da Administração e da legislação tributária no combate a violações da legislação e, nesse contexto, no gerenciamento de riscos, a qual muito se relacionava com a política da imposição, cedeu espaço para uma visão mais atualizada, em que se dá foco ao princípio da confiança e à conformidade cooperativa.

RE 640452 / RO

Há estudiosos que⁸, ao tratar daquela visão, relembram-se do artigo científico de 1972 de Michael G. Allingham e Agnar Sandmo intitulado **Evasão do imposto de renda: uma análise teórica**⁹ (tradução livre). Resumidamente, esses articulistas criaram (chamando a atenção para a simplificação) um modelo matemático em que poderiam analisar a escolha racional do contribuinte entre duas alternativas: a primeira, declarar a real renda; a segunda, declarar renda menor do que a verdadeira (deixando, assim, de pagar o que é realmente devido).

Numa primeira aproximação com o assunto, ter-se-ia, **grosso modo**, que, se o contribuinte escolher essa segunda alternativa, o ganho em razão disso muito depende da probabilidade de ele ser descoberto pelo Fisco. Caso não seja descoberto, essa escolha terá sido, matematicamente, a melhor. Se for descoberto, tal escolha terá sido a pior, pois ele terá de pagar o tributo, sem prejuízo das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias e até mesmo de sanções penais. A complexidade do modelo em questão aumenta com a alteração dos valores das variáveis e o foco que a elas se dá, bem como com a consideração de outros fatores, como, **v.g.**, uma sequência de declarações (evidentemente, desborda do objetivo do presente voto esmiuçar a integralidade do modelo em questão).

Pela visão ortodoxa (muito relacionada com a política da imposição), a solução que, **a priori**, se poderia imaginar para esse quadro seria ou aumentar a probabilidade de descoberta do comportamento inadequado do agente ou agravar a penalidade¹⁰.

⁸ **Vide**, nesse sentido: GOUVÊA, Messias Tadeu. Aplicabilidade do modelo de pirâmide de conformidade fiscal à cobrança dos tributos no Brasil: um estudo de caso na RFB/RS. **Revista científica do sindireceita** 01/2020 [recurso eletrônico]: prêmio analista-tributário Rodrigo Ribeiro Thompson. Brasília, DF: Sindireceita, 2020. Disponível em: https://sindireceita.org.br/images/paginas/universidade-at/revista_cientifica_sindireceita_01_2020.pdf. Acesso em: 17 maio 2023.

⁹ ALLINGHAM, Michael G.; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. In: **Journal of Public Economics**, Volume 1, Issues 3–4, 1972, Pages 323-338, ISSN 0047-2727. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0047272772900102>. Acesso em: 17 maio 2023.

¹⁰ Para aprimorar o entendimento sobre o assunto, **vide** capítulo 2.4.1 de: LAMADRID, Patrícia Bacheschi Gomez de. A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes. Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas como requisito para

RE 640452 / RO

Esse modo de se ver o comportamento dos contribuintes bem como a solução a que me referi (fortemente relacionada com aquela visão tradicional), contudo, são insuficientes para a compreensão da complexa realidade e o adequado enfrentamento da questão. Tem a experiência demonstrado, por exemplo, i) que muitos contribuintes, inclusive em localidades nas quais há pouca fiscalização, optam por honrar suas obrigações tributárias e acreditam no sistema tributário; e ii) que nem sempre maior fiscalização ou imposição de penalidades resulta, ao cabo, na recuperação da receita fiscal ou na conformidade do agente.

Ao tratar da visão contemporânea, os estudiosos comumente citam os pilares indicados pela OCDE, em estudo de 2008, para um relacionamento aprimorado entre o Fisco e os contribuintes, baseado na confiança mútua. Por parte das administrações tributárias, são estes os pilares: conhecimento da realidade comercial, imparcialidade, proporcionalidade, abertura (divulgação e transparência) e capacidade de resposta. E, por parte dos contribuintes, o pilar seria a observância da divulgação (quanto a informações que vão além do que os contribuintes são obrigados a fornecer por lei) e transparência em suas relações com o Fisco.

Para a administração tributária, essa relação aprimorada, por meio da qual ela consegue melhores informações, traz como benefícios, *v.g.*, melhor gestão de riscos e aprimoramento da alocação de recursos. Os contribuintes também se beneficiam dessa relação, por exemplo, pela redução do custo da conformidade e pela resolução antecipada de questões complexas (*v.g.* solução de consulta).

Ainda ao discorrerem sobre a visão contemporânea, os estudiosos usualmente mencionam o modelo de conformidade do Australian Tax Office (ATO)¹¹. Segundo o ATO, o comportamento dos contribuintes é

a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário. São Paulo: 2020, p. 62. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estudos-relacionados/3BDissertaoPatriciaLamadrid.pdf>. Acesso em: 18 maio 2023.

¹¹ AUSTRALIAN GOVERNMENT, AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Compliance model. Last modified: 11 Apr 2019. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super->

RE 640452 / RO

influenciado pelos seguintes fatores: negócios, indústria, tecnologia e dados, além de fatores econômicos, sociais e psicológicos. Graficamente, o modelo de conformidade do ATO está representado por uma pirâmide dividida, da base ao topo, em quatro seções.

Na seção mais baixa, conectada com a base da pirâmide, está (i) o grupo dos contribuintes dispostos a cumprir a legislação; na seção logo acima, está (ii) o grupo dos contribuintes que a tentam cumprir mas nem sempre conseguem; em seguida, vem (iii) o grupo dos contribuintes que não a querem cumprir mas a cumprem quando se faz o controle; e, na seção mais alta, conectada com o topo da pirâmide, está (iv) o grupo de contribuintes que, decididamente, não cumprem a legislação.

Para cada um desses grupos, o ATO aponta uma estratégia diferente a fim de se buscar a conformidade. A ideia é estabelecer, na pirâmide, uma “pressão para baixo”, isso é, em direção à base, de modo a induzir os contribuintes a ocupar as seções mais baixas.

Em relação ao grupo (iv), que se encontra na seção mais alta, conectada ao topo da pirâmide (contribuintes que, decididamente, não cumprem a legislação), a estratégia é usar toda a força da lei. Quanto ao grupo (iii), formado pelos contribuintes que não querem cumprir a lei mas a cumprem, a estratégia é dissuadi-los com a detecção. No tocante ao grupo (ii), a estratégia é ajudar no cumprimento da legislação. E, no que diz respeito ao grupo (i), que já ocupa a seção conectada à base da pirâmide, a estratégia é facilitar o cumprimento da legislação.

Outro interessante modelo é o da Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS), que adota uma pirâmide análoga à do ATO, também dividida em quatro seções, embora em posição invertida¹², com o vértice embaixo e a base em cima.

No caso da IRAS, na seção mais alta está o grupo dos contribuintes

system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/compliance-model/. Acesso em: 17 maio 2023.

¹² Disponível em: <https://www.iras.gov.sg/who-we-are/what-we-do/taxes-in-singapore/encouraging-tax-compliance>. Acesso em: 17 maio 2023.

RE 640452 / RO

que cumprem voluntariamente a legislação. A estratégia indicada pela IRAS quanto a esses é ajudá-los e servi-los. Segundo informações constantes do **site** oficial, “[a] grande maioria dos contribuintes cumpre voluntariamente as suas obrigações fiscais. Fornecemos proativamente as plataformas e serviços necessários para permitir que eles façam isso”, como, **v.g.**, serviços eletrônicos. Abaixo, está a seção representativa dos contribuintes que desconhecem a legislação. A estratégia quanto a esses é educá-los e preveni-los. São exemplos de medidas tomadas nesse contexto: a realização de seminários e o envio de lembretes por SMS. Logo em seguida está a seção dos contribuintes negligentes, para os quais a estratégia é detectar a negligência e reformá-la. Na seção mais baixa da pirâmide invertida, estão os contribuintes infratores. A estratégia da IRAS indicada para eles é penalizá-los e dissuadi-los.

Na pirâmide invertida, quanto mais baixa a seção da pirâmide maior é a pressão das normas de conformidade.

Ainda no contexto da visão contemporânea, o estudo de Erich Kirchler, Erik Hoelzl e Ingrid Wahl aponta, por sua vez, que a conformidade dos contribuintes, se forçada ou voluntária, depende muito não só do poder das autoridades (possibilidade de detecção e de imposição de penalidades), mas também da confiança nas autoridades. Esse último ponto (confiança nas autoridades) consistiria na percepção dos contribuintes de que “as autoridades fiscais seriam benevolentes e trabalhariam em benefício do bem comum”.

Os articulistas propuseram a estrutura da “ladeira escorregadia”, reproduzida abaixo, para retratar essa compreensão:

RE 640452 / RO

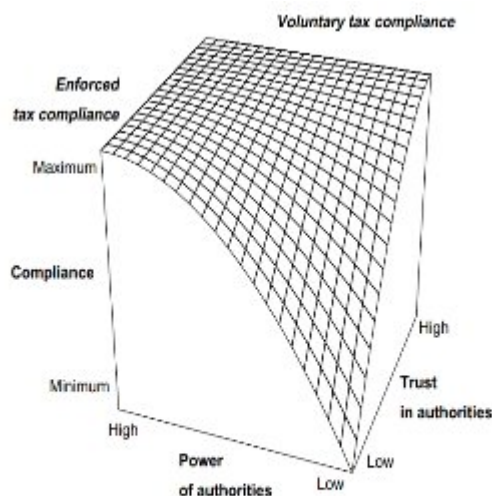


Fig. 1. The "slippery slope" framework: enforced tax compliance and voluntary tax compliance depending on the power of the authorities and trust in the authorities.

Fonte: KIRCHLER, Erich; HOELZL, Erik; WAHL, Ingrid. Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology* 29 (2008) 210-225.

À luz dessa figura¹³, se a confiança nas autoridades bem como o poder delas é baixo, a probabilidade é de sonegação de tributos. Mantendo-se baixa tal confiança, mas aumentando-se o grau de poder das autoridades (análise ao longo da borda esquerda), a probabilidade é de aumento da conformidade dos contribuintes, embora com o viés da conformidade forçada. De outro giro, mantendo-se baixo o poder das autoridades, mas aumentando-se o grau daquela confiança (análise ao longo da borda direita), a probabilidade é de aumento da conformidade voluntária.

Os articulistas revelam, ainda, que confiança e poder exercem influência entre si. Resumidamente, as autoridades fiscais podem ter poder legítimo, o qual estaria representado no esquema quando a

¹³ Na figura, as expressões em inglês **Voluntary tax compliance**, **Enforced tax compliance**, **Compliance**, **Power of authorities**, **Trust in authorities**, **Maximum**, **Minimum**, **High** e **Low** significam, em tradução livre, respectivamente: Conformidade fiscal voluntária; Conformidade fiscal forçada, Conformidade, Poder das autoridades, Confiança nas autoridades, Máximo, Mínimo, Alto e Baixo. E a expressão "**Fig. 1. The "slippery slope" framework: enforced tax compliance and voluntary tax compliance depending on the power of the authorities and trust in the authorities**" pode ser traduzida como "Fig. 1. A estrutura da 'ladeira escorregadia': conformidade fiscal forçada e conformidade fiscal voluntária dependendo do poder das autoridades e da confiança nas autoridades" (tradução livre).

RE 640452 / RO

confiança é alta; ou poder coercitivo, quando a confiança é baixa. Segundo os autores do estudo, “um aumento na confiança pode aumentar o poder das autoridades porque os cidadãos apoiam os fiscais e facilitam seu trabalho” e “uma diminuição na confiança pode reduzir o poder”. Já se as autoridades aumentam o poder, por exemplo, pela frequência das auditorias adotando estilo inquisitorial, isso resultaria em diminuição da confiança; mas se o aumento das auditorias é orientado pela justiça e detecção de fraudes, isso aumenta a confiança que os contribuintes honestos têm em relação às autoridades.

A parte daquela figura desenhada com quadrículas que vão se distorcendo representa as possibilidades de conformidade que decorrem das apontadas variáveis, em suas diferentes dimensões. A “puxada para baixo” decorreria “das influências recíprocas de poder e confiança (...) e de assimetrias entre ganhar e perder confiança e poder”.

Utilizando a estrutura da ladeira escorregadia como ferramenta conceitual, os articulistas assim se manifestaram no que diz respeito às multas:

“No quadro atual, pode-se argumentar que a interpretação das multas é importante. Num clima antagônico, multas podem fazer parte do jogo de ‘polícia e ladrão’; em um clima sinérgico, eles podem ser percebidos como uma retribuição adequada para o comportamento que prejudica a comunidade. As multas estão, portanto, ligadas à confiança e ao poder. Multas muito baixas podem ser percebidas como um indicador de que as autoridades são fracas e incapazes de controlar os infratores, minando a confiança dos contribuintes honestos. Multas inadequadas porque um contribuinte involuntariamente cometeu um erro resultante de leis tributárias ambíguas, ou multas exorbitantemente altas, prejudicariam a percepção da justiça retributiva e induziriam os sonegadores a se esforçar ainda mais para recuperar suas ‘perdas’ sofridas por aqueles multas” (tradução livre).

RE 640452 / RO

Estudo de 2011 de Stephan Muehlbacher, Erich Kirchler e Herbert Schwarzenberger¹⁴, com base em conjunto de dados de contribuintes da Áustria, Reino Unido e República Tcheca, confirmou que as variáveis confiança e poder influenciam a conformidade dos contribuintes e que a conformidade voluntária muito depende da confiança nas autoridades.

Segundo os articulistas, os achados na pesquisa evidenciariam “a importância de uma política tributária para além da dissuasão”. Disseram eles, em complemento que, “[e]mbora os contribuintes também possam ser obrigados a cumprir pelo aumento de poder das autoridades, uma política baseada em medidas de construção de confiança pode ser mais eficaz e menos dispendios[a]”.

Não obstante, ressaltaram os autores que a ênfase no pilar da confiança não deve ser “mal interpretada como uma abordagem ingênua”. E ressaltaram que os contribuintes devem ser

“tratados de forma justa, de acordo com seu comportamento: contribuintes comprometidos devem ser apoiados por autoridades, ao passo que os sonegadores persistentes devem ser processados com todo o rigor da lei”.

Para não estender mais a exposição da visão contemporânea (o que fugiria dos objetivos do presente voto), apenas registro que aqueles modelos de conformidade do ATO (pirâmide) e da IRAS (pirâmide invertida), os quais são bastante didáticos, foram citados como exemplos práticos de modelos de relação cooperativa pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) no estudo de 2013, intitulado *La relación cooperativa: un marco de referencia de la relación*

¹⁴ MUEHLBACHER, Stephan; KIRCHLER, Erich; SCHWARZENBERGER, Herbert. (2011). Voluntary versus enforced tax compliance: empirical evidence for the "slippery slope" framework. *European Journal of Law and Economics*, 32(1), 89-98.

RE 640452 / RO

cooperativa al cumplimiento cooperativo¹⁵. Nesse estudo, esclareceu a OCDE que “a relação baseada na cooperação e na confiança (...) tem demonstrado ter valor” e que a quantidade de países adotando esse tipo de relação aumentou desde 2008.

Por fim, no que diz respeito ao Brasil, insta registrar que, alinhado à visão contemporânea, foi lançado, no âmbito da Receita Federal do Brasil, o Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (CONFIA)¹⁶. Consoante a Portaria RFB nº 28/21¹⁷, a conformidade cooperativa, a qual está embasada na confiança, é compreendida como

“relacionamento aprimorado entre a administração tributária e os contribuintes, caracterizado pela cooperação, pela prestação de serviços para prevenção de inconformidades e pela transparência em troca de segurança jurídica” (art. 1º, § 1º).

Estão previstas cinco fases para o desenvolvimento do programa: alinhamento, desenho, teste, implementação e expansão. Na última consulta ao sítio eletrônico relativo ao CONFIA, o programa estava em sua segunda fase.

Feita essa digressão, penso que os estudos acima mencionados podem contribuir, em alguma medida, para a análise do presente tema de repercussão geral.

Do quadro descrito é possível perceber que, entre outros fatores, o grau de compromisso dos sujeitos passivos com o **compliance** tributário é

¹⁵ OCDE (2013), La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo, OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>. Acesso em: 17 de mai. de 2023.

¹⁶ RECEITA FEDERAL. CONFIA: programa de conformidade cooperativa fiscal da receita federal. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso em: 18 de mai. de 2023

¹⁷ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=116970>. Acesso em: 18 maio 2023.

RE 640452 / RO

relevante para a cominação e a aplicação de sanção tributária, a exemplo das multas decorrentes de inobservância de dever instrumental, debatidas no presente tema de repercussão geral. Grosso modo, alto grau de compromisso do sujeito passivo com o **compliance** tributário enseja sanções, quando elas forem incontornáveis, mais brandas em comparação com aquelas que se relacionam a graus mais baixos de compromisso. Em caso de sujeitos passivos que, decididamente, optam por descumprir a legislação tributária e, portanto, não têm qualquer engajamento com o **compliance** em questão, a força da lei, com sanções exemplares, deve imperar.

Nessa toada, é importante ter em mente que, além da proporcionalidade e da razoabilidade, o grau de compromisso dos sujeitos passivos com o **compliance** tributário também consiste em vetor interpretativo de que me utilizo para o deslinde da presente controvérsia.

3. DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL A RESPEITO DAS MULTAS DECORRENTES DE DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL

Como se sabe, a Suprema Corte se debruçou em poucas ocasiões sobre a análise da conformação dos limites qualitativos e quantitativos das multas decorrentes do descumprimento de obrigações instrumentais ao dever fundamental de pagar tributos, seja quando aplicadas isoladamente, seja quando associadas ao descumprimento da obrigação principal, muito em decorrência da necessidade de exame aprofundado de questões fáticas e de circunstâncias individuais concretas.

Um caso que é muitas vezes citado ao se adentrar no assunto ora em análise é o da mencionada ADI nº 1.075/DF-MC, Rel. Min. **Celso de Mello**. Nesse caso, a Corte suspendeu a eficácia de disposição da legislação federal que previa multa de **300% sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado no caso de não emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente ou não comprovação de sua emissão**, sem prejuízo da incidência do imposto de renda e das

RE 640452 / RO

contribuições sociais. Note-se que o caso tratava de típica sanção por descumprimento de obrigação acessória aplicada isoladamente sobre o valor da operação ou do serviço prestado, mas os debates não avançaram, uma vez que afluía, nas palavras do Ministro **Celso de Mello** “de forma nítida e objetivamente indiscutível, a situação de conflito hierárquico com o postulado constitucional que veda a utilização do tributo com efeito confiscatório”. Nesse precedente, a natureza da sanção tributária foi tangenciada somente pelo Ministro **Sepúlveda Pertence**, ao observar que o caso não tratava de multa moratória, mas de uma típica “multa penal, compulsiva”, em que o “risco da infração há de ser maior do que a vantagem tributária”, ou seja, a multa não pode ser “um risco que valha a pena correr, segundo a normalidade das coisas, na qual, só de raro em raro, se poderá verificar a omissão da nota fiscal”.

Outro precedente que se encontra na jurisprudência da Corte é o RE nº 754.554/GO-AgR, DJe de 28/11/13¹⁸. Nesse caso, a Primeira Turma, confirmando decisão do Ministro **Celso de Mello**, julgou inconstitucional multa decorrente do descumprimento de deveres instrumentais de 25% do valor da operação¹⁹. Na ocasião, Sua Excelência, citando o parecer

¹⁸ Vide o teor do acórdão recorrido, proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, em: http://ino.tjgo.jus.br/tamino/jurisprudencia/TJGO/nXML/TJ_2141067420118090000%20_2012020220120313_14853.PDF. Acesso em: 22 de maio de 2022. Vide a arguição de inconstitucionalidade (mencionada no voto condutor do citado acórdão) em : http://ino.tjgo.jus.br/tamino/jurisprudencia/TJGO/nXML/TJ_581803720108090000%20%20_201104272012022_1602.PDF. Acesso em: 22 de maio de 2023.

¹⁹ Eis o atual teor do art. 71, inciso VII, do Código Tributário Estadual (barra vertical indica paragrafação no texto original): “Art. 71. Serão aplicadas as seguintes multas: | (...) | VII - de 25% (vinte e cinco por cento) do valor da operação ou da prestação: | a) pela adulteração, vício ou falsificação de documentos fiscais; | b) revogada; | c) pela falta de registro ou pelo registro com valor incorreto de documento relativo à entrada, aquisição ou utilização de mercadorias, bens e serviços; | d) pela reutilização ou cancelamento de documento fiscal que já tenha surtido os respectivos efeitos; | e) revogada; | f) pelo transporte de mercadorias acompanhadas de documento fiscal com prazo de validade expirado; | g) pela aquisição, importação ou recebimento de mercadoria em quantidade incompatível com o uso ou consumo do destinatário; | h) pela não apresentação à unidade de fiscalização da documentação fiscal para aposição de carimbo, constatada perante o transportador, na hipótese de existência de posto de fiscalização no trajeto percorrido por ele; | 1. revogado; | 2. revogado; | i) pela aquisição, importação, recebimento, posse, transporte, estocagem, depósito, venda, exportação, remessa ou entrega de mercadoria acompanhada de documentação fiscal inidônea; | j) pela prestação ou utilização de serviços de transporte ou de comunicação, acobertada por documentação fiscal inidônea; | l) **pela falta de emissão de documentos fiscais exigidos**, ressalvado o disposto no inciso X, “b”, ou pelo recebimento de mercadoria ou de serviço

RE 640452 / RO

ministerial, destacou que o ICMS cobrado no caso em tela teria sido de 17% sobre o valor da operação. Ante isso, concluiu o Relator que a multa, tal como dimensionada, teria superado a própria obrigação tributária principal.

Recentemente, o Tribunal concluiu, no julgamento do Tema nº 872, RE nº 606.010/PR, pela constitucionalidade da multa prevista no art. 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/02, relativamente à Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). O **caput** do mencionado artigo estabelece que o sujeito passivo que deixar de apresentar, entre outras declarações, a DCTF ou apresentá-la com incorreções ou omissões será intimado a apresentar a declaração original, no caso de não apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal, ficando sujeito, afora outras, à multa prevista naquele inciso: 2% ao mês ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, ainda que integralmente pago, no caso de **falta de entrega dessas declarações** ou de entrega após o prazo, sendo limitada a 20%.

Passo a enfrentar os limites da multa decorrente do descumprimento de deveres instrumentais, considerando aqueles estudos e a jurisprudência da Corte, sem descurar do cenário atual da legislação sancionatória na maioria dos entes da federação e do papel da Suprema Corte na fixação de **padrões** para a cláusula da vedação de confisco de que trata o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

4. DA INADEQUAÇÃO DO TETO PROPOSTO PELO RELATOR PARA A

sem documentação fiscal, cujo valor tenha sido apurado por meio de levantamento fiscal realizado em estabelecimento cadastrado; | m) pela emissão de documento fiscal sem liberação de uso ou cujo prazo para utilização tenha se expirado, ressalvado o disposto no inciso XX "a", 4; | n) pela aquisição, importação, recebimento, posse, transporte, estocagem, depósito, venda, exportação, remessa ou entrega de mercadoria desacompanhada de documento de controle exigido pela legislação tributária; | o) pelo descumprimento das obrigações tributárias relativas: | 1. à exportação de mercadorias ou serviços, inclusive nas hipóteses a ela equiparadas; | 2. à operação com mercadoria que tenha adentrado, em trânsito, no território goiano com destino a outra unidade da Federação; | p) revogada;" Disponível em: <https://appasp.economia.gov.br/legislacao/arquivos/Cte/CTE.htm>. Acesso em: 22 de maio de 2023.

RE 640452 / RO**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL ISOLADAMENTE CONSIDERADA**

Inicialmente, registro que as multas impostas às infrações aos deveres formais dos contribuintes, responsáveis ou substitutos tributários **são, fundamentalmente, punitivas**. Ademais, o fato de a Corte ter reconhecido, no Tema nº 872, a constitucionalidade da multa prevista no art. 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/02 – multa de 2% ao mês ou fração, limitada a 20%, decorrente de atraso ou não entrega da DCTF e incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados em tal declaração, ainda que integralmente pago – não conduz, necessariamente, ao entendimento de que é sempre inconstitucional qualquer outra multa decorrente de descumprimento de dever instrumental aplicada em patamar superior a esse. Note-se que a referida multa é devida tão somente em razão do mero atraso na entrega da DCTF ou de sua entrega com incorreções ou omissões.

Afora isso, julgo que adotar, tal como propôs o Relator, Ministro **Roberto Barroso**, o patamar fixado no Tema nº 214 (RE nº 582.461/SP) de 20% do montante do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, 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. Creio não ser equiparável a orientação da Corte de ser razoável multa no percentual de 20% nas hipóteses em que o sujeito passivo cumpre regularmente seus deveres instrumentais, mas recolhe espontaneamente o tributo fora do prazo legal, com a questão das multas punitivas lançadas em procedimento administrativo, como é o caso da multa isolada. Enquanto a multa moratória surge com a falta de pagamento do tributo até a data de seu vencimento, a multa pelo descumprimento de obrigação acessória origina-se de fato distinto.

Como se viu nos estudos já mencionados, há, de fato, contribuintes que, decididamente, resolvem não cumprir os deveres instrumentais impostos pela legislação tributária, independentemente de tributação

RE 640452 / RO

vinculada. No esquema apresentado pelo Australian Tax Office (ATO), esses contribuintes estão no vértice da pirâmide. Em relação a eles, a estratégia é **usar toda a força da lei**. No esquema da Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS), a estratégia para os contribuintes infratores, que ocupam o vértice da pirâmide, é justamente **penalizar e dissuadir**. No estudo em que se propôs o modelo da ladeira escorregadia, no qual se evidenciou ser a confiança nas autoridades um importante fator para a conformidade voluntária dos contribuintes, bem se expressou que multas muito baixas podem resultar em tratamento injusto (contribuintes desonestos não estariam tendo a retribuição adequada) e corroer tal confiança.

Vale lembrar, a propósito, relevantes casos concretos que demonstram ser muitíssimo baixo o teto proposto pelo Relator de 20% do montante do tributo vinculado, quando esse exista, para as multas decorrentes de descumprimento de dever instrumental. Além disso, há variados casos em que não existe tributo vinculado ao descumprimento dessa obrigação, como nas hipóteses de imunidade e isenção.

Há notícias de que, por exemplo, em determinado estado da Federação, foi criada uma verdadeira empresa de produção de falsos créditos de ICMS, mediante notas frias, os quais eram tomados por outras empresas. Sem que as obrigações tributárias acessórias fossem cumpridas, inclusive por outros sujeitos da cadeia econômica que se relacionavam com aquela empresa, dificilmente o esquema ilícito seria desvendado.

Os casos mencionados pela Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo em memorial apontam para a inadequação do citado patamar. Vale lembrar que incide em violação de dever instrumental, podendo ensejar multa pertinente a isso, não só quem deixa de prestar determinadas informações ao Fisco, mas também quem presta informações falsas a ele.

Eis os casos mencionados pelo Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo:

RE 640452 / RO

“Em fiscalização realizada pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, constatou-se que uma grande cervejaria com sede no estado paulista declarou e emitiu notas fiscais relacionadas a operações de venda para exportação de bebidas, que é beneficiada por isenção tributária, nos termos do art. 155, § 2º, X, a, da CF. Por meio do cruzamento de dados da Receita Federal (SISCOMEX), verificou-se a ausência de Declaração de Exportação no período pelas empresas constantes nos documentos fiscais como destinatárias, concluindo-se que nunca houve na verdade a exportação das mercadorias, como havia sido declarado nas notas fiscais.

(...)

Em outro caso envolvendo cooperativa do ramo sucroalcooleiro, foi constatada pela fiscalização que durante anos a mesma cooperativa emitia notas fiscais de operações que, supostamente, destinariam mercadorias a empresas localizadas em outros estados, reduzindo a alíquota devida ao Estado de São Paulo de 25% (alíquota sobre circulação de álcool combustível) para 7% (alíquota interestadual). Não obstante, ao tentar localizar e identificar as empresas indicadas nas notas fiscais como destinatárias das operações, verificou que ou estas não existiam de fato ou se limitavam a pequenas salas de escritórios, que não teriam a mínima capacidade para recebimento das vultosas remessas de álcool.

(...)

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.”

Existem diversas outras infrações relativas a documentos fiscais e impressos fiscais, livros fiscais e registros magnéticos, informações

RE 640452 / RO

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. Não há como se equipararem 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.

Antes de prosseguir, trato da tese 2 prevista no complemento de voto apresentado pelo Ministro **Roberto Barroso**. Diz Sua excelência que, inexistindo tributo ou crédito diretamente vinculados à obrigação acessória, mas sendo possível estimar a base de cálculo aplicável, a multa isolada não poderia ultrapassar 20% do **valor do tributo ou crédito potenciais**, correspondentes à operação. **Ocorre que essa proposta, ainda que acrescida ao parâmetro anteriormente sugerido pelo Relator, não resolve todas as situações. Afinal, haverá casos em que não será possível encontrar valor de tributo ou crédito potencial.**

Levando em conta essas considerações, proporei alguns parâmetros mínimos para estabelecer limites quantitativos às multas decorrentes de infrações por descumprimento de dever instrumental.

5. DOS PARÂMETROS A SEREM OBSERVADOS QUANTO ÀS MULTAS DECORRENTES DE DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL

Inicialmente, é relevante esclarecer que, na proposição de

RE 640452 / RO

parâmetros a serem observados na sistemática de precedente vinculante, foram analisadas as multas tributárias previstas na legislação da União, de estados selecionados e do Distrito Federal (v.g. São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Paraná, Santa Catarina, Pernambuco, Ceará, Piauí e Distrito Federal), bem como dos Municípios de São Paulo, Belo Horizonte e Recife.

O panorama atual da legislação sancionatória no Brasil é demasiadamente complexo e variável, o que dificulta a adoção de um tratamento sistematizado pelo Poder Judiciário. Nas leis selecionadas, verificam-se profundas divergências nos critérios (objetivos e subjetivos) e nos limites quantitativos das multas tributárias (mínimos e máximos), com exceção das multas moratórias, assim consideradas aquelas decorrentes do mero inadimplemento, as quais são normalmente fixadas em percentuais variáveis, limitadas a 20% do tributo devido.

No contexto das multas tributárias de lançamento de ofício por descumprimento de um ou mais deveres instrumentais, aplicadas isoladamente ou cumuladas com as da obrigação principal, a depender da gravidade da infração e da existência de qualificadoras, as multas podem variar entre (i) 60%²⁰ e 200%²¹ do tributo devido; (ii) 5% e 100%²² do valor da operação; e (iii) 30% e 120% do valor do crédito escriturado ou apropriado em desacordo com a legislação de regência²³. Note-se, ainda, que no Regulamento do IPI consta multa por infração cometida por contribuinte do imposto durante o período em que estiver submetido a regime especial de fiscalização no percentual de 150%, podendo chegar a 300% do imposto, nos casos de infrações qualificadas por sonegação,

²⁰ SANTA CATARINA (Estado). Lei nº 11.580/1996. Artigo 55, § 1º, inciso II, da Lei nº 11.580/96, Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/>. Acesso em: 4 jun. 2023.

²¹ CEARÁ (Estado). Lei nº 12.670, de 27/12/96. Artigo 123. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=121922>. Acesso em: 5 jun. 2023.

²² SÃO PAULO (Estado). Lei nº 6.374, de 1º/3/89, art. 85. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei085.aspx>. Acesso em: 4 jun. 2023.

²³ RIO GRANDE DO SUL (Estado). Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973. Artigo 11, inciso III, alínea g. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=153578>. Acesso em: 11 jun. 2023.

RE 640452 / RO

fraude ou conluio²⁴.

De qualquer modo, estando o Poder Judiciário em posição de neutralidade, creio que os diversos critérios de graduação adotados nas legislações selecionadas consubstanciam importante subsídio para a Corte, **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.

Sugiro, no presente tópico, os seguintes parâmetros para se limitarem as multas decorrentes de descumprimento de dever instrumental estipuladas em percentuais (**ad valorem**): a) aplicação do princípio da consunção; b) estabelecimento de teto na hipótese de haver tributo ou crédito indevido vinculado e na hipótese excepcional de, não havendo nem tributo nem crédito indevido vinculado, haver importância relacionada com a penalidade (v.g. valor da operação, prestação, receita bruta). Passo a explicitar os referidos parâmetros.

5.1 Do princípio da consunção

No que diz respeito especificamente ao princípio da consunção, adoto (tal como o fez o Relator quanto a esse ponto) a mesma compreensão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.496.354/PR, Segunda Turma, Rel. Min. **Humberto Martins**. Pelo preceito em questão, **por exemplo**, “a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente”, quando presente o adequado nexos entre elas. Ou seja, segundo o princípio da consunção, o ilícito mais abrangente absorve o ilícito menos abrangente. O concurso entre infrações pode se dar entre dois ou mais deveres instrumentais bem como entre um dever instrumental e o dever de pagar o tributo. No mesmo sentido: REsp nº 1.499.389/PB-AgR, Segunda Turma, Rel. Min, **Mauro Campbell Marques**,

²⁴ BRASIL. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Artigo 571. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em: 13 jun. 2023.

RE 640452 / RO

DJe de 28/9/15.

Destaco, a propósito, que o princípio da consunção vem sendo adotado, expressamente, em algumas legislações. Vai nesse direção, por exemplo, o art. 11, § 2º, da Lei nº 11.514/97 do Estado de Pernambuco²⁵.

5.2 Do estabelecimento dos limites e da necessidade de gradação em razão da gravidade do comportamento descrito no tipo e das circunstâncias agravantes e atenuantes

Examinada a aplicação do princípio da consunção, passo a tratar dos tetos da multa decorrente de descumprimento de dever instrumental. Visando a simplificar a explicação que farei mais à frente, peço vênua para expor esses tetos na tabela abaixo:

	Limite quantitativo	Com agravantes
Multa com tributo ou com crédito indevido vinculado.	Até 60% do valor do tributo ou do crédito indevido.	Até 100% do valor do tributo ou do crédito indevido.
Multa sem tributo ou crédito indevido, mas com valor de operação ou prestação vinculado à penalidade.	Até 20% do valor da operação ou prestação, não podendo ultrapassar 0,5% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo	Até 30% do valor da operação ou prestação, não podendo ultrapassar 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo

²⁵ “Art. 11 (...) § 2º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa relativa à obrigação principal sempre que se tratar de cometimento de infração em que o descumprimento da obrigação acessória presuma o da obrigação principal.”

RE 640452 / RO

	pertinente.	pertinente.
--	-------------	-------------

Insta esclarecer que, respeitados os limites previstos na tabela, cabe aos legisladores federais, distritais, estaduais e municipais prescrever o tipo relativamente a cada hipótese de descumprimento de dever instrumental, cominando a correspondente a multa **proporcional** à gravidade do comportamento descrito no tipo. Nesse contexto, o comportamento mais grave deve ter multa cominada maior do que aquela atinente a comportamento menos grave.

Assim, **por exemplo**, a multa cominada para o atraso na entrega de nota fiscal relativa a uma operação deve ser menor do que a cominada para o caso de o responsável tributário deixar de realizar retenção de tributo ou mesmo nas hipóteses de escrituração de créditos indevidos.

Nessa toada, é certo que os limites previstos na tabela, **por si sós**, não autorizam o legislador a simplesmente cominar multa em montante igual a esses limites para **qualquer** hipótese de descumprimento de dever instrumental. Se assim fosse, ficariam prejudicadas não só a individualização da pena (na parte em que se direciona ao legislador), mas também aquela visão contemporânea atinente à relação fisco-contribuinte e ao papel da legislação tributária.

Também os legisladores devem trabalhar, ponderadamente, tendo presentes a individualização da pena e a tal visão contemporânea, as circunstâncias agravantes, as quais possibilitam o **aumento gradativo** da multa a até 100% do valor do tributo ou do crédito indevido, ou 30% do valor da operação ou prestação (com o limite de 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente).

Consideram-se circunstâncias agravantes, **por exemplo**, o dolo; a reincidência específica; o fato de a obrigação violada já ter sido objeto de solução em consulta formulada pelo infrator; o fato de o agente ter inobservado instruções de auditores sobre a obrigação violada; o fato de o contribuinte ter sido submetido a regime especial de fiscalização; o fato

RE 640452 / RO

de o mercado ser regulado etc. Registro que algumas dessas circunstâncias agravantes são citadas no RIPI (art. 558).

É pertinente ainda acrescentar que os legisladores devem disciplinar as circunstâncias atenuantes e estabelecer critérios para **redução gradativa** da multa, **tais como**: bons antecedentes fiscais; erro ou ignorância escusável quanto à matéria de fato; ausência de prejuízo ao erário e à administração tributária; antecipação do sujeito passivo na apresentação dos elementos necessários ao conhecimento da infração etc.

É de se considerar, por pertinente, que, na aplicação de sanções tributárias pela autoridade administrativa, a contribuição da doutrina de Paulo Coimbra nos leva a considerar o uso do princípio da insignificância, como forma específica de concreção dos princípios da proporcionalidade e da equidade, para afastar sanções por descumprimento de obrigações acessórias quando não haja prejuízo ao erário e o descumprimento não seja praticado para ocultar uma infração material, desde que irrelevantes seus efeitos do ponto de vista didático ou preventivo²⁶.

Em matéria de exercício da potestade sancionadora, outra contribuição de Paulo Coimbra é a inserção do princípio do **ne bis in idem** como fator impeditivo da cumulação de sanções tributárias impostas sobre um mesmo fato e com idêntica função repressiva. Nesse sentido, os efeitos do princípio em tela devem nortear não só o legislador, mas também a atuação das autoridades competentes na aplicação da lei²⁷.

A seguir, esmiúço as propostas colocadas na tabela acima.

a) Do teto na hipótese de existência de tributo ou de crédito indevido vinculado

Verifica-se que, via de regra, as multas decorrentes do descumprimento de dever instrumental são dimensionadas com base no valor do tributo vinculado ou do crédito indevido, ou no valor sobre o

²⁶ SILVA, Paulo R. Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 302.

²⁷ SILVA, Paulo R. Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 354.

RE 640452 / RO

qual a tributação normalmente incide (ou, ainda, são elas aplicadas em valor fixo, assunto que refoge ao presente tema de repercussão geral).

Em primeiro lugar, **havendo tributo vinculado**, penso que a multa lançada de ofício por descumprimento de dever instrumental deve ser estipulada em percentuais gradativos e não pode ultrapassar 60% do valor do tributo. No caso de existência de circunstâncias agravantes, poderá ser majorada (gradativamente) para até 100% do valor do próprio tributo lançado vinculado. Explico melhor.

Entendo que o parâmetro máximo de 100% acima citado foi, inclusive, o previsto pela Primeira Turma da Corte no julgamento do já citado RE nº 754.554/GO-AgR, DJe de 28/11/13, Rel. Min. **Celso de Mello**. Recorde-se que, nesse caso, debateu-se multa decorrente de descumprimento de dever instrumental estabelecida em 25% sobre o valor da operação. Verifica-se que tal multa era aplicada, abstratamente, em diversas situações, abrangendo não só caso de simples falta de emissão de documentos fiscais exigido (sem circunstância agravante), mas também (entre outros) o caso de adulteração ou falsificação de documentos fiscais (circunstância agravante ou até qualificadora). A Turma concluiu ser inconstitucional essa multa quando ela superasse o valor do tributo vinculado.

Por ser esclarecedora, transcrevo a seguinte passagem do voto de Sua Excelência:

*“**Com efeito**, tal como ressaltado na decisão ora agravada, a multa aplicada à empresa ora recorrida em percentual de 25% **sobre o valor da mercadoria** não se mostra razoável, **configurando**, na espécie **o caráter confiscatório** da penalidade pecuniária.*

(...)

*Esse, igualmente, é o **entendimento** que o Ministério Público Federal **expôs** na análise do recurso extraordinário em referência (fls. 169):*

RE 640452 / RO

'Na hipótese dos autos, a multa imposta sobre o valor da operação revela a inequívoca desproporção entre a multa e o imposto (ICMS) cobrado. O ICMS incide no percentual de 17% sobre as mercadorias comercializadas, já o art. 71, VII,²⁸ do CTE determina que a multa será de 25% sobre o valor da mesma operação, ou seja, o valor da multa é maior que a própria obrigação tributária. Assim sendo, referida penalidade tem natureza confiscatória e afronta o princípio da capacidade contributiva.' (grifei).

(...)

Revela-se inquestionável, dessa maneira, que o 'quantum' excessivo dos tributos ou das multas tributárias, desde que irrazoavelmente fixado em valor **que comprometa o patrimônio ou que ultrapasse** o limite da capacidade contributiva da pessoa, **incide na limitação constitucional, hoje expressamente inscrita** no art. 150, IV, da Carta Política, **que veda** a utilização de prestações tributárias **com efeito confiscatório, consoante enfatizado pela doutrina (...)**" (grifos do autor).

O patamar em comento de 100% do valor do tributo vinculado, insta reiterar, depende de circunstâncias agravantes. De outro giro, por razões de justiça, é de 60% o limite quantitativo da multa em questão, valendo recordar que, nesse limite, devem ser consideradas circunstâncias atenuantes e estabelecidos critérios para redução gradativa da multa e até mesmo para seu afastamento.

Em segundo lugar, importa ter em mente que, por diversas razões, os contribuintes podem realizar creditamentos. Isso é bastante comum no caso de tributos sujeitos à não cumulatividade, como o ICMS, o IPI e o

²⁸ Insta realçar que o dispositivo em questão, já transcrito em nota de rodapé anterior, aplica-se inclusive no caso de adulteração ou de falsificação de documentos fiscais (vide alínea a).

RE 640452 / RO

PIS/COFINS não cumulativo. Em casos como esses, o creditamento pode decorrer, v.g, da própria não cumulatividade (no caso do PIS/COFINS, vale lembrar que o legislador tem boa liberdade para tratar do assunto) ou então de um crédito presumido concedido, por liberalidade, pelo ente tributante.

Nessa toada, **havendo crédito indevido vinculado**, o teto da multa decorrente do descumprimento de dever instrumental é igual ao já proposto quando tratamos do primeiro teto, mas adaptado ao presente contexto. Sendo assim, a multa em questão não poderá ultrapassar 60% do próprio valor do crédito indevido, podendo ser majorada para até 100%, no caso de existência de circunstâncias agravantes devidamente justificadas.

Vale observar que, examinando algumas legislações estaduais, constata-se que, embora exista crédito indevido vinculado à multa decorrente de descumprimento de dever instrumental, essa é aplicada, em várias ocasiões, com base em valor de uma operação, o que pode, a depender do caso, resultar em multa superior ao valor do próprio crédito indevido, sem prejuízo do imposto devido.

Nesse ponto, considero importante assentar que a **multa tributária imposta em razão do crédito deve guardar adequação com o próprio valor do crédito, sob pena de desbordar da proporcionalidade, considerado o critério da adequação**. Trago as lições de Paulo Coimbra ao tratar do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias e destacar doutrina alemã que decompõe o crivo da proporcionalidade das sanções tributárias em três comandos balizadores: (i) adequação; (ii) necessidade; e (iii) razoabilidade ou justa medida, que pode ser também designada por conformidade, proporcionalidade em sentido estrito ou pertinência²⁹.

b) Estabelecimento de teto na hipótese de, não havendo tributo ou

²⁹ SILVA, Paulo R. Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 316.

RE 640452 / RO**crédito indevido vinculado, haver valor de operação ou prestação vinculado à penalidade**

De início, anote-se que, em variadas situações, não existe nem efetivo tributo nem crédito indevido vinculado à multa decorrente do descumprimento de dever instrumental.

A inexistência de efetivo tributo pode ser dar, por exemplo, em razão de benefícios fiscais, como concessão de isenção, de alíquota zero etc. Em casos assim, a multa decorrente de descumprimento de dever instrumental **deve observar, nas hipóteses em que isso se mostrar possível, os tetos anteriormente propostos, tal como se o tributo existisse de modo vinculado**. É essa a técnica aplicada, por exemplo, no art. 596, § 2º, do RIPI. Esse dispositivo estabelece, v.g., que, no caso de produtos isentos de IPI, os fabricantes desses produtos que não emitirem, ou emitirem de forma irregular, as notas fiscais a que são obrigados ficam sujeitos à multa lá estipulada, **calculada com base no valor do imposto que, de acordo com as regras de classificação e de cálculo estabelecidas no regulamento, incidiria sobre o produto ou a operação, se tributados fossem**.

Na impossibilidade de se aplicar essa técnica, cumpre ressaltar que, nas hipóteses em que não há nem efetivo tributo, nem crédito indevido vinculado à multa, pode existir valor de operação ou prestação (em sentido amplo) vinculado à penalidade. Usualmente, trata-se do valor da base de cálculo sobre o qual a tributação normalmente incidiria. Aqui se consideram, conforme o caso, por exemplo, o valor da operação de circulação de mercadoria ou, eventualmente, o valor comercial da mercadoria, no caso do ICMS-mercadoria; o valor da prestação de serviço, no caso do ISS; o valor do faturamento ou da receita, no caso do PIS/COFINS; o valor do rendimento, no caso do IR; o valor do lucro, real ou presumido, no caso da CSLL; e assim por diante.

Embora surjam algumas vozes defendendo a impossibilidade de adoção do valor da operação ou prestação como parâmetro de incidência das multas por descumprimento de deveres instrumentais, a meu ver,

RE 640452 / RO

não vislumbro, **a priori**, inconstitucionalidade sob a óptica da proporcionalidade ou da razoabilidade, enquanto instrumentos de verificação dos limites à vedação de confisco. À luz das circunstâncias de cada caso concreto e observados os limites propostos é que será viável se aferir malferimento desses postulados constitucionais.

Para casos como esses, em que inexistente tributo ou crédito indevido vinculado, mas existe valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa decorrente do descumprimento de dever instrumental não pode ultrapassar 20% de tal valor, podendo ser majorada para até 30%, no caso de existência de circunstâncias agravantes devidamente justificadas.

Interessante o recentíssimo relatório de pesquisa publicado pela FGV intitulado Aplicação da multa isolada por descumprimento de obrigação tributária acessória – diagnóstico nacional e experiência internacional³⁰. No que diz respeito ao cenário nacional, essa pesquisa considerou levantamento realizado nos estados e no Distrito Federal quanto à multa aplicada nos casos específicos de ausência de entrega de documentos fiscais, ou sua entrega em atraso ou com erro. Os pesquisadores identificaram que as seguintes alíquotas foram estabelecidas, quanto aos estados que adotam a multa **ad valorem** sobre o valor da operação para os referidos casos:

³⁰ 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>. Acesso em: 15 jun. 2023.

RE 640452 / RO

Alíquota	Recorrência	Estados
4%	2	PE e RJ
5%	3	MG, PR e RJ
7%	1	PR
10%	4	CE, MT, MS e MG
15%	2	RN e SP
25%	1	GO
30%	5	CE, MT, PR, SC e TO
35%	1	SP
40%	2	MG e TO
50%	1	SP

Analisando-se a tabela acima, percebe-se que a **moda**³¹ é a alíquota de 30%; já a **média** é a alíquota de 20% do valor da operação.

Qualquer que seja o teto aplicado em cada caso concreto, isso é, 30%, na existência de circunstância agravante, ou 20% do valor da operação ou prestação já referido, proponho, ainda, que a multa **não poderá ultrapassar 1% valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente à penalidade, devido ou como se devido fosse, na hipótese de existir circunstância agravante, ou de 0,5% do mesmo valor, respectivamente.**

Assim, por exemplo, no caso de multa relacionada com o ISS, **ela não poderá ultrapassar 1% (no caso de circunstância agravante) ou 0,5% do valor total das prestações sujeitas ao imposto municipal dos últimos 12 meses;** no caso de multa relacionada com o ICMS ou IPI, ela não poderá ultrapassar 1% (no caso de circunstância agravante) ou 0,5% do valor total das operações e prestações sujeitas a esse imposto dos últimos 12 meses; no caso de multa relacionada com o PIS/COFINS, ela não poderá ultrapassar 1% (no caso de circunstância agravante) ou 0,5% do valor total do faturamento ou da receita dos últimos 12 meses, conforme o caso.

³¹ Recorde-se que moda, em termos estatísticos, é o “valor que ocorre mais vezes em uma distribuição de frequência” (Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa, 2009).

RE 640452 / RO

Ressalte-se, em **obiter dictum**, que Christophe Waerzeggers, Cory Hillier e Irving Aw, consultores fiscais do Departamento Jurídico do FMI, inclusive sugeriram, na Nota de Legislação Fiscal de 2019, intitulada *Designing interest and tax penalty regimes*³², em exemplo de conjunto de normas relativas a penalidades administrativas (**vide** apêndice B), a possibilidade de aplicação de multa decorrente de descumprimento de dever instrumental de **1% da renda tributável total do último ano ou de \$ 1.000,00, o que for maior**, em caso de declaração falsa ou enganosa, se a declaração ou omissão foi feita conscientemente ou de forma imprudente; ou de 0,5% daquela renda ou \$ 500,00 o que for maior, nos demais casos.

Em meu modo de ver, a última referência que sugeri (de 1% ou 0,5% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente à penalidade) se alinha com esse estudo quando adaptado à realidade brasileira, em que existem diversas materialidades tributárias, com características bastante diferentes, e diversos entes tributantes.

Antes de passar para o próximo tópico, reitero que **as indicações acima, por si sós, não autorizam que todas as multas decorrentes de descumprimento de dever instrumental possam, desde logo, ser estipuladas já naqueles máximos**. Nessa toada, reafirmo caber aos legisladores federais, estaduais e municipais ponderar qual deve ser, dentro daqueles parâmetros, o dimensionamento adequado da multa decorrente de descumprimento de dever instrumental em cada hipótese.

Caso haja contestação administrativa ou judicial desse dimensionamento ante a vedação do confisco, caberá às autoridades administrativas e às **instâncias ordinárias, à luz do conjunto fático-probatório e da legislação infraconstitucional aplicável, verificar se ele (ainda que esteja dentro daqueles parâmetros), quando efetivamente aplicado, observou a justiça no caso concreto. Por óbvio que é necessário haver justificativa qualificada para se concluir que, em**

³² Waerzeggers, Christophe; Cory Hillier; Irving Aw. 2019, "Designing Interest and Tax Penalty Regimes", Tax Law IMF Technical Note 1/2019, IMF Legal Department. Disponível em: <https://www.elibrary.imf.org/subject/008>. Acesso em: 17 mai. 2023.

RE 640452 / RO

determinado caso, uma multa decorrente de descumprimento de dever instrumental, mesmo obedecendo aqueles parâmetros, não observou a realização da justiça no caso concreto.

Em suma, as multas isoladas cujos percentuais superam os parâmetros que indiquei 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 dentro daquelas referências.

6. DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO

Verifica-se que a análise de caso concreto ficou prejudicada, em razão da homologação do pedido de desistência do recurso extraordinário. Sobre o assunto, **vide** o capítulo do presente voto atinente à questão preliminar.

7. DA PROPOSTA DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO

Reitero que realizei ligeiros ajustes na modulação que anteriormente propus, visando a adequá-la aos julgados mais recentes da Suprema Corte em modulações de efeitos em matéria tributária.

Pois bem. Constata-se que as limitações propostas no presente voto para as multas decorrentes do descumprimento de dever instrumental muito impactam as legislações das unidades federadas.

Nesse contexto, vale lembrar que no País há um condomínio legislativo em torno do direito tributário, o que inclui a matéria atinente às multas em questão. Existem, dentro desse quadro, disciplinas editadas pela União, pelo Distrito Federal, por cada um dos 26 estados e, ainda, pelos mais de 5.000 municípios. Insta também recordar que há vasta quantidade de obrigações acessórias previstas nessas legislações e, nessa seara, de penalidades que se incluem no presente tema de repercussão geral.

A aplicação das orientações aqui colocadas com efeito **ex tunc** afeta,

RE 640452 / RO

de modo relevante, a segurança jurídica e o interesse social. Com efeito, muitas dessas penalidades poderão ser reconhecidas como inconstitucionais, por estarem em desarmonia com este tema de repercussão geral, abrindo espaço para repetições de indébito e afetando, assim, as finanças e economias de diversos entes.

Proponho a modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo que a tese fixada para o presente tema de repercussão geral tenha efeito **ex nunc**, a partir da data de publicação da ata do julgamento do mérito. Ressalto que já me utilizei desse marco em outros casos: RE nº 1.063.187/SC-ED; ADI nº 2.040/PR-ED; RE nº 669.196/DF-ED; ADI nº 5.481/DF; RE nº 605.552/RS-ED-segundos, entre outros.

Ressalvo da modulação dos efeitos da decisão as ações judiciais e (na linha dos precedentes mais recentes) **os processos administrativos** pendentes de conclusão até a referida data (dia da publicação da ata do julgamento do mérito). Insta esclarecer que, em relação aos casos nos quais não houve lançamento, esse somente poderá ser feito dentro dos limites fixados na tese.

Igualmente ressalvo da modulação dos efeitos, conforme precedentes mais recentes da Corte, os fatos geradores ocorridos até a referida data (dia da publicação da ata do julgamento do mérito) em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral. Quanto a esses casos, a multa fica limitada aos limites da tese.

A respeito dessas considerações, cito os seguintes casos: RE nºs 1.063.187/SC (Tema nº 863), 1.417.155/RN (Tema nº 1.282), 605.552/RS (Tema nº 379), 574.706/PR-ED (Tema nº 69); ADI nº 4.411/MG; ADC nº 49/RN; e ADPF nº 512/DF.

8. DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, pedindo vênia para divergir parcialmente do Relator, homologo a desistência do recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S.A. (Eletronorte) e proponho

RE 640452 / RO

a fixação das seguintes teses para o Tema nº 487 da 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**.

Proponho a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito. Ficam ressalvados 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 de repercussão geral.

É como voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452

PROCED. : RONDÔNIA

RELATOR : MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO

RECTE.(S) : CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A -
ELETRONORTE

ADV.(A/S) : SACHA CALMON NAVARRO COELHO (20118/DF, 9007/MG, 32765-
A/PA, 112794/RJ, 249347/SP)

ADV.(A/S) : TIAGO CONDE TEIXEIRA (24259/DF, 126457/MG, 304475/SP)

RECDO.(A/S) : ESTADO DE RONDÔNIA

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DO RIO DE JANEIRO - ACRJ

ADV.(A/S) : ANDRE PACHECO TEIXEIRA MENDES (148661/RJ)

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS

ADV.(A/S) : ARIANE COSTA GUIMARAES (29766/DF, 68210/GO, 226490/RJ,
430298/SP)

AM. CURIAE. : IBPT- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E
TRIBUTACAO

ADV.(A/S) : LETICIA MARY FERNANDES DO AMARAL (27643/ES, 57342/PR,
56104/SC, 255884/SP)

AM. CURIAE. : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTARIA - ABAT

ADV.(A/S) : HALLEY HENARES NETO (125645/SP)

ADV.(A/S) : BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS (83579/DF,
59119/PE, 260798/RJ, 224120/SP)

Decisão: Após o voto do Ministro Roberto Barroso (Relator), que homologava a desistência, julgava procedente o recurso extraordinário, a fim de declarar a inconstitucionalidade do art. 78, III, i, da Lei nº 688/1996, do Estado de Rondônia, uma vez que a multa isolada não pode exceder a 20% (vinte por cento) do tributo devido e propunha a fixação da seguinte tese (tema 487 da repercussão geral): "A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco", pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Falaram: pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Supermercados, a Dra. Ariane Costa Guimarães; pelo *amicus curiae* Associação Comercial do Rio de Janeiro - ACRJ, o Dr. Guilherme Villas Bôas e Silva; e, pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Advocacia Tributaria - ABAT, o Dr. Breno Ferreira Martins Vasconcelos. Plenário, Sessão Virtual de 25.11.2022 a 2.12.2022.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Dias Toffoli, que divergia parcialmente do Relator, homologava a desistência do

recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte); e propunha a fixação da seguinte tese para o Tema nº 487 da 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 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*", propondo a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até a mesma data, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, Sessão Virtual de 23.6.2023 a 30.6.2023.

Decisão: Em continuidade de julgamento, o processo foi destacado pelo Relator, Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente). Plenário, Sessão Virtual de 3.11.2023 a 10.11.2023.

Decisão: Após o voto complementado do Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente e Relator), que homologava a desistência do recurso extraordinário e propunha a fixação das seguintes teses de repercussão geral (tema 487): "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", no que foi acompanhado pelo Ministro Edson Fachin; e do voto do Ministro Dias Toffoli, que divergia parcialmente do Relator, homologava a desistência do recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do

Norte do Brasil S/A (Eletronorte), propunha a fixação das seguintes teses 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*", e propunha, ainda, a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela 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 pelo presente tema de repercussão geral, o processo foi destacado pelo Ministro Cristiano Zanin. Plenário, Sessão Virtual de 16.5.2025 a 23.5.2025.

Composição: Ministros Luís Roberto Barroso (Presidente), Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, André Mendonça, Cristiano Zanin e Flávio Dino.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

14/08/2025

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

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

SUSPENSÃO DE JULGAMENTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE) - O Ministro Zanin havia pedido destaque, mas nós ajustamos o cancelamento do destaque e a continuidade do julgamento em Plenário Virtual, para considerarmos algumas reflexões de Sua Excelência propará. Portanto, imediatamente, eu vou repautar em Plenário Virtual.

Apenas para quem nos acompanha, o Plenário Virtual, em algumas questões de maior complexidade, é um espaço melhor de julgamento porque, após o voto, nós temos uma semana para pensar, refletir e

RE 640452 / RO

conversar, diferentemente do voto em Plenário, em que é preciso votar imediatamente ou pedir vista. Portanto, achamos que é uma opção melhor - esse caso já se arrasta há muito tempo - para resolvermos de uma vez para sempre. Mas não vai demorar muito mais.

Obrigado aos advogados que estiveram na tribuna.

Após as sustentações orais, foi suspendo o julgamento.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452

PROCED. : RONDÔNIA

RELATOR : MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO

RECTE.(S) : CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A -
ELETRONORTE

ADV.(A/S) : SACHA CALMON NAVARRO COELHO (20118/DF, 9007/MG, 32765-
A/PA, 112794/RJ, 249347/SP)

ADV.(A/S) : TIAGO CONDE TEIXEIRA (24259/DF, 126457/MG, 32863-A/PA,
164996/RJ, 304475/SP)

RECDO.(A/S) : ESTADO DE RONDÔNIA

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DO RIO DE JANEIRO - ACRJ

ADV.(A/S) : ANDRE PACHECO TEIXEIRA MENDES (148661/RJ)

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS

ADV.(A/S) : ARIANE COSTA GUIMARAES (29766/DF, 68210/GO, 226490/RJ,
430298/SP)

AM. CURIAE. : IBPT- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E
TRIBUTACAO

ADV.(A/S) : LETICIA MARY FERNANDES DO AMARAL (27643/ES, 57342/PR,
56104/SC, 255884/SP)

AM. CURIAE. : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTARIA - ABAT

ADV.(A/S) : HALLEY HENARES NETO (125645/SP)

ADV.(A/S) : BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS (83579/DF,
59119/PE, 260798/RJ, 224120/SP)

Decisão: Após o voto do Ministro Roberto Barroso (Relator), que homologava a desistência, julgava procedente o recurso extraordinário, a fim de declarar a inconstitucionalidade do art. 78, III, i, da Lei nº 688/1996, do Estado de Rondônia, uma vez que a multa isolada não pode exceder a 20% (vinte por cento) do tributo devido e propunha a fixação da seguinte tese (tema 487 da repercussão geral): "A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco", pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Falaram: pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Supermercados, a Dra. Ariane Costa Guimarães; pelo *amicus curiae* Associação Comercial do Rio de Janeiro - ACRJ, o Dr. Guilherme Villas Bôas e Silva; e, pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Advocacia Tributária - ABAT, o Dr. Breno Ferreira Martins Vasconcelos. Plenário, Sessão Virtual de 25.11.2022 a 2.12.2022.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Dias Toffoli, que divergia parcialmente do Relator, homologava a desistência do recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte); e propunha a fixação da seguinte tese para o Tema nº 487 da 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 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*", propondo a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até a mesma data, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, Sessão Virtual de 23.6.2023 a 30.6.2023.

Decisão: Em continuidade de julgamento, o processo foi destacado pelo Relator, Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente). Plenário, Sessão Virtual de 3.11.2023 a 10.11.2023.

Decisão: Após o voto complementado do Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente e Relator), que homologava a desistência do recurso extraordinário e propunha a fixação das seguintes teses de repercussão geral (tema 487): "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", no que foi acompanhado pelo Ministro Edson Fachin; e do voto do Ministro Dias Toffoli, que divergia parcialmente do Relator, homologava a desistência do recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte), propunha a fixação das seguintes teses 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*", e propunha, ainda, a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela 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 pelo presente tema de repercussão geral, o processo foi destacado pelo Ministro Cristiano Zanin. Plenário, Sessão Virtual de 16.5.2025 a 23.5.2025.

Decisão: Após a leitura do relatório e a realização das sustentações orais, o julgamento foi suspenso. Falaram: pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Supermercados - ABRAS, a Dra. Glaucia Maria Lauletta Frascino; pelo *amicus curiae* União, a Dra. Luciana Miranda Moreira, Procuradora da Fazenda Nacional; e, pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Advocacia Tributária - ABAT, o Dr. Breno Ferreira Martins Vasconcelos. Ausente, justificadamente, o Ministro Dias Toffoli. Presidência do Ministro Luís Roberto Barroso. Plenário, 14.8.2025.

Presidência do Senhor Ministro Luís Roberto Barroso. Presentes à sessão os Senhores Ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Luiz

Fux, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, André Mendonça, Cristiano Zanin e Flávio Dino.

Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Dias Toffoli.

Procurador-Geral da República, Dr. Paulo Gustavo Gonet Branco.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

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

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,

RE 640452 / RO

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

RE 640452 / RO

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 vênha para transcrever trecho do voto da lavra do então Relator, Ministro Joaquim Barbosa, que, entendendo, 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.

RE 640452 / RO

[...]

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

RE 640452 / RO

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,

RE 640452 / RO

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

RE 640452 / RO

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/credito 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/credito (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 nexos entre eles (aplicação do princípio da consunção).

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

RE 640452 / RO

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.

RE 640452 / RO

É o relatório.

Peço vênia 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”¹, 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

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

RE 640452 / RO

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

RE 640452 / RO

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 Haret² 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,

² 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.

RE 640452 / RO

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 Padilha³ 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.

³ 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.

RE 640452 / RO

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 9.430/1996⁴), 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

⁴ 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.

RE 640452 / RO

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).

RE 640452 / RO

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

RE 640452 / RO

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 aduaneira⁵ – procedimento que

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

RE 640452 / RO

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.

RE 640452 / RO

O teor do art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 611, de 18 de janeiro de 2006⁶, 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**”⁷.

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 exterior⁸.

⁶ Dispõe sobre a utilização de declaração simplificada na importação e na exportação.

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

⁸ 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

RE 640452 / RO

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. 471⁹** (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.

⁹ 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.

RE 640452 / RO

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. 18¹⁰, se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso II,

¹⁰ 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.

RE 640452 / RO

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 Kimberley¹¹**, 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

¹¹ 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).

RE 640452 / RO

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

RE 640452 / RO

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 reprovabilidade¹² – e, em sentido oposto, será **demasiado**

¹² 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

RE 640452 / RO

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 asseveram¹³:

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”

¹³ 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

RE 640452 / RO

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

RE 640452 / RO

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

RE 640452 / RO

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%**¹⁴ do valor do imposto, e será exigida **isoladamente**, quando este já houver sido lançado ou recolhido¹⁵.

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

¹⁵ Art. 569, §8º do Regulamento do IPI.

RE 640452 / RO

Quanto às legislações estaduais, reporto-me à base de dados¹⁶ reunida na pesquisa da FGV “Aplicação da multa isolada por descumprimento de obrigação tributária acessória: diagnóstico nacional e experiência internacional”¹⁷, 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**¹⁸, 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.

¹⁶ 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.

¹⁷ 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>.

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

RE 640452 / RO

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

RE 640452 / RO

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.

RE 640452 / RO

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%

RE 640452 / RO

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 município¹⁹. 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.

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

RE 640452 / RO

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.

RE 640452 / RO

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

RE 640452 / RO

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.

RE 640452 / RO

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.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

PROCED. : RONDÔNIA/RO

RELATOR(A) : MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO

RECTE.(S) : CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A - ELETRONORTE

ADV.(A/S) : SACHA CALMON NAVARRO COELHO (20118/DF, 9007/MG, 32765-A/PA, 132136/PR, 112794/RJ, 249347/SP)

ADV.(A/S) : TIAGO CONDE TEIXEIRA (24259/DF, 126457/MG, 32863-A/PA, 164996/RJ, 304475/SP)

RECDO.(A/S) : ESTADO DE RONDÔNIA

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA

AM. CURIAE.: ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DO RIO DE JANEIRO - ACRJ

ADV.(A/S) : ANDRE PACHECO TEIXEIRA MENDES (148661/RJ)

AM. CURIAE.: ASSOCIACAO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS

ADV.(A/S) : ARIANE COSTA GUIMARAES (29766/DF, 68210/GO, 226490/RJ, 430298/SP)

AM. CURIAE.: IBPT- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTACAO

ADV.(A/S) : LETICIA MARY FERNANDES DO AMARAL (27643/ES, 57342/PR, 56104/SC, 255884/SP)

AM. CURIAE.: UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AM. CURIAE.: ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTARIA - ABAT

ADV.(A/S) : HALLEY HENARES NETO (125645/SP)

ADV.(A/S) : BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS (83579/DF, 59119/PE, 260798/RJ, 224120/SP)

Decisão: Após o voto do Ministro Roberto Barroso (Relator), que homologava a desistência, julgava procedente o recurso extraordinário, a fim de declarar a inconstitucionalidade do art. 78, III, i, da Lei nº 688/1996, do Estado de Rondônia, uma vez que a multa isolada não pode exceder a 20% (vinte por cento) do tributo devido e propunha a fixação da seguinte tese (tema 487 da repercussão geral): "A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco", pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Falaram: pelo amicus curiae Associação Brasileira de Supermercados, a Dra. Ariane Costa Guimarães; pelo amicus curiae Associação Comercial do Rio de Janeiro - ACRJ, o Dr. Guilherme Villas Bôas e Silva; e, pelo amicus curiae Associação Brasileira de Advocacia Tributária - ABAT, o Dr. Breno Ferreira Martins Vasconcelos. Plenário, Sessão Virtual de 25.11.2022 a 2.12.2022.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Dias Toffoli, que divergia parcialmente do Relator, homologava a desistência do recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte); e propunha a fixação da seguinte tese para o Tema nº 487 da 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 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*", propondo a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até a mesma data, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, Sessão Virtual de 23.6.2023 a 30.6.2023.

Decisão: Em continuidade de julgamento, o processo foi destacado pelo Relator, Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente). Plenário, Sessão Virtual de 3.11.2023 a 10.11.2023.

Decisão: Após o voto complementado do Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente e Relator), que homologava a desistência do recurso extraordinário e propunha a fixação das seguintes teses de repercussão geral (tema 487): "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", no que foi acompanhado pelo Ministro Edson Fachin; e do voto do Ministro Dias Toffoli, que divergia parcialmente do Relator, homologava a desistência do recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte), propunha a fixação das seguintes teses 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", e propunha, ainda, a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela 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 pelo presente tema de repercussão geral, o processo foi destacado pelo Ministro Cristiano Zanin. Plenário, Sessão Virtual de 16.5.2025 a 23.5.2025.

Decisão: Após a leitura do relatório e a realização das sustentações orais, o julgamento foi suspenso. Falaram: pelo amicus curiae Associação Brasileira de Supermercados - ABRAS, a Dra. Glaucia Maria Lauletta Frascino; pelo amicus curiae União, a Dra. Luciana Miranda Moreira, Procuradora da Fazenda Nacional; e, pelo amicus curiae Associação Brasileira de Advocacia Tributária - ABAT, o Dr. Breno Ferreira Martins Vasconcelos. Ausente, justificadamente, o Ministro Dias Toffoli. Presidência do Ministro Luís Roberto Barroso. Plenário, 14.8.2025.

Decisão: Após o voto do Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente e Relator), que (a) homologava a desistência do recurso extraordinário; e (b) propunha a fixação das seguintes teses (tema 487 da 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”, no que foi acompanhado pelo Ministro Edson Fachin; do voto do Ministro Dias Toffoli, que (a) divergia parcialmente do Relator; (b) homologava a desistência do recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte); (c) propunha a fixação das seguintes teses: “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; e (d) propunha a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela 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; (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral, no que foi acompanhado pelo Ministro Alexandre de Moraes; e do voto do Ministro Cristiano Zanin, que (a) homologava a desistência do recurso extraordinário; (b) propunha a seguinte tese de repercussão geral: “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 nexos entre elas"; e (c) adotava a modulação de efeitos, nos termos propostos pelo Ministro Dias Toffoli, pediu vista dos autos o Ministro Flávio Dino. Plenário, Sessão Virtual de 5.9.2025 a 12.9.2025.

Composição: Ministros Luís Roberto Barroso (Presidente), Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, André Mendonça, Cristiano Zanin e Flávio Dino.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

PROCED. : RONDÔNIA/RO

RELATOR(A) : MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO

RECTE.(S) : CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A - ELETRONORTE

ADV.(A/S) : SACHA CALMON NAVARRO COELHO (20118/DF, 9007/MG, 32765-A/PA, 132136/PR, 112794/RJ, 249347/SP)

ADV.(A/S) : TIAGO CONDE TEIXEIRA (24259/DF, 126457/MG, 32863-A/PA, 164996/RJ, 304475/SP)

RECDO.(A/S) : ESTADO DE RONDÔNIA

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA

AM. CURIAE.: ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DO RIO DE JANEIRO - ACRJ

ADV.(A/S) : ANDRE PACHECO TEIXEIRA MENDES (148661/RJ)

AM. CURIAE.: ASSOCIACAO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS

ADV.(A/S) : ARIANE COSTA GUIMARAES (29766/DF, 68210/GO, 226490/RJ, 430298/SP)

AM. CURIAE.: IBPT- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTACAO

ADV.(A/S) : LETICIA MARY FERNANDES DO AMARAL (27643/ES, 57342/PR, 56104/SC, 255884/SP)

AM. CURIAE.: UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AM. CURIAE.: ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTARIA - ABAT

ADV.(A/S) : HALLEY HENARES NETO (125645/SP)

ADV.(A/S) : BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS (83579/DF, 59119/PE, 260798/RJ, 224120/SP)

Decisão: Após o voto do Ministro Roberto Barroso (Relator), que homologava a desistência, julgava procedente o recurso extraordinário, a fim de declarar a inconstitucionalidade do art. 78, III, i, da Lei nº 688/1996, do Estado de Rondônia, uma vez que a multa isolada não pode exceder a 20% (vinte por cento) do tributo devido e propunha a fixação da seguinte tese (tema 487 da repercussão geral): "A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco", pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Falaram: pelo amicus curiae Associação Brasileira de Supermercados, a Dra. Ariane Costa Guimarães; pelo amicus curiae Associação Comercial do Rio de Janeiro - ACRJ, o Dr. Guilherme Villas Bôas e Silva; e, pelo amicus curiae Associação Brasileira de Advocacia Tributária - ABAT, o Dr. Breno Ferreira Martins Vasconcelos. Plenário, Sessão Virtual de 25.11.2022 a 2.12.2022.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Dias Toffoli, que divergia parcialmente do Relator, homologava a desistência do recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte); e propunha a fixação da seguinte tese para o Tema nº 487 da 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 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", propondo a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até a mesma data, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, Sessão Virtual de 23.6.2023 a 30.6.2023.

Decisão: Em continuidade de julgamento, o processo foi destacado pelo Relator, Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente). Plenário, Sessão Virtual de 3.11.2023 a 10.11.2023.

Decisão: Após o voto complementado do Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente e Relator), que homologava a desistência do recurso extraordinário e propunha a fixação das seguintes teses de repercussão geral (tema 487): "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", no que foi acompanhado pelo Ministro Edson Fachin; e do voto do Ministro Dias Toffoli, que divergia parcialmente do Relator, homologava a desistência do recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte), propunha a fixação das seguintes teses 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", e propunha, ainda, a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela 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 pelo presente tema de repercussão geral, o processo foi destacado pelo Ministro Cristiano Zanin. Plenário, Sessão Virtual de 16.5.2025 a 23.5.2025.

Decisão: Após a leitura do relatório e a realização das sustentações orais, o julgamento foi suspenso. Falaram: pelo amicus curiae Associação Brasileira de Supermercados - ABRAS, a Dra. Glauca Maria Lauletta Frascino; pelo amicus curiae União, a Dra. Luciana Miranda Moreira, Procuradora da Fazenda Nacional; e, pelo amicus curiae Associação Brasileira de Advocacia Tributária - ABAT, o Dr. Breno Ferreira Martins Vasconcelos. Ausente, justificadamente, o Ministro Dias Toffoli. Presidência do Ministro Luís Roberto Barroso. Plenário, 14.8.2025.

Decisão: Após o voto do Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente e Relator), que (a) homologava a desistência do recurso extraordinário; e (b) propunha a fixação das seguintes teses (tema 487 da 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”, no que foi acompanhado pelo Ministro Edson Fachin; do voto do Ministro Dias Toffoli, que (a) divergia parcialmente do Relator; (b) homologava a desistência do recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte); (c) propunha a fixação das seguintes teses: “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; e (d) propunha a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela 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; (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral, no que foi acompanhado pelo Ministro Alexandre de Moraes; e do voto do Ministro Cristiano Zanin, que (a) homologava a desistência do recurso extraordinário; (b) propunha a seguinte tese de repercussão geral: “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 nexos entre elas"; e (c) adotava a modulação de efeitos, nos termos propostos pelo Ministro Dias Toffoli, pediu vista dos autos o Ministro Flávio Dino. Plenário, Sessão Virtual de 5.9.2025 a 12.9.2025.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Flávio Dino e dos votos dos Ministros Cármen Lúcia e Nunes Marques, todos acompanhando a divergência aberta pelo Ministro Dias Toffoli; do voto do Ministro Luiz Fux, que acompanhava a divergência aberta pelo Ministro Cristiano Zanin; e dos votos dos Ministros André Mendonça e Gilmar Mendes, ambos acompanhando o Ministro Luís Roberto Barroso (Relator), o julgamento foi suspenso para posterior proclamação do resultado. Plenário, Sessão Virtual de 31.10.2025 a 10.11.2025.

Composição: Ministros Edson Fachin (Presidente), Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, André Mendonça, Cristiano Zanin e Flávio Dino.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

17/12/2025

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

MEMÓRIA DE CASO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (PRESIDENTE) - Apregoo, para continuidade de julgamento, o Recurso Extraordinário 640.452, que é o Tema 487. Como Vossas Excelências e, por certo, também Sua Excelência o Ministro Dias Toffoli, não de recordar, esse é um tema que foi objeto de diálogo entre os Ministros.

Embora o transcurso do julgamento tenha se dado, como houve uma difusão de votos, tivemos que fazer um encontro *per curiam* da conclusão, pois, com a tese do Relator originário, que foi Sua Excelência o Ministro Luís Roberto Barroso, além dele próprio, eu também, o Ministro André e o Ministro Gilmar havíamos acompanhado a proposição do Ministro Barroso - portanto, quatro votos. Com a tese do Ministro Dias Toffoli, além do voto de Sua Excelência, acompanharam o Ministro Flávio, Ministro Alexandre, Ministra Cármen Lúcia e Ministro Nunes Marques - portanto, cinco votos. E com a tese do Ministro Cristiano Zanin, além do voto de Sua Excelência, havia acompanhado o Ministro Luiz Fux. Portanto tivemos quatro, cinco e dois votos.

No diálogo em que nós encetamos, creio que avançamos no sentido da tese mais próxima da maioria, que é a tese do eminente Ministro Dias Toffoli, que incorporou as sugestões do Ministro Cristiano Zanin. Quanto à modulação, desde aquele nosso diálogo, eu já houvera indicado que migraria também para fazer a modulação, tal como Sua Excelência o Ministro Dias Toffoli, originalmente, havia proposto. Portanto, se assim se chegar, como a relatoria ficará, portanto, nas mãos do eminente Ministro Dias Toffoli, consulto se posso fazer o pregão da continuidade e passar a palavra à Vossa Excelência, Ministro Dias Toffoli.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Senhor Presidente, sem dúvida. E fiz chegar aos colegas, após diálogo mais direto ao longo dessas duas últimas semanas com o Ministro **Cristiano Zanin**, aquele sentido final que acordamos para

RE 640452 / RO

verificar se a tese consegue, então, transmitir esse consenso de um dissenso.

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (PRESIDENTE) - Muito obrigado a Vossa Excelência. Portanto, apregoo, para continuidade de julgamento, o Recurso Extraordinário 640.452, da relatoria de Sua Excelência o Ministro Luís Roberto Barroso, recorrente Centrais Elétricas do Norte do Brasil – Eletronorte, recorrido Estado de Rondônia, o Tema 487 da repercussão geral.

A situação dos votos vou me permitir não reproduzir, porque aquela que eu esclareci, nada obstante antes do pregão, mas faço aqui como parte integrante deste pregão e, tendo sido suspenso o julgamento para posterior proclamação do resultado, passo a palavra ao eminente Ministro Dias Toffoli para apresentar a proposição de conclusão, que vai subsidiar a proclamação do resultado.

Vossa Excelência tem a palavra, Ministro Dias Toffoli.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

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

COMPLEMENTO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Senhor Presidente,

Três correntes foram formadas no julgamento do mérito.

Proponho uma tese conciliadora.

Em primeiro lugar, faço ligeiro ajuste de redação no item 1, deixando-o mais claro.

Em segundo lugar, excluo o limite adicional de 0,5% ou 1% no caso de inexistência de crédito ou de tributo vinculado, que constava do final do item 2 da tese que eu sugeri. Como pontuou o Ministro **Cristiano**

RE 640452 / RO

Zanin, pode haver dificuldades na aplicação prática desse limite em certos casos.

Em terceiro lugar, acrescento o item 4 na tese, para afastar os limites propostos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras.

Quanto a esse ponto, destaco que a demanda, desde a origem, passou ao largo das multas aduaneiras, as quais têm particularidades e, geralmente, grande conexão com o controle do tráfego internacional de mercadorias ou a regularidade do serviço aduaneiro.

Não seria razoável, portanto, que essas multas fossem sujeitas às limitações que vierem a ser estabelecidas no julgamento do presente tema de repercussão geral. Aliás, essa foi uma das preocupações demonstradas, em memorial de julho de 2025, pela Fazenda Nacional, que pede que sejam excluídas da tese as multas aduaneiras.

Além disso, as infrações de natureza predominantemente administrativa merecem análise própria quanto à razoabilidade e à proporcionalidade das sanções. Nesse sentido: ADI nº 3.465/DF, de cujo acórdão fui designado redator, a qual tratou de multa isolada no contexto da produção de biodiesel.

Proponho, assim, a seguinte tese conciliadora:

“1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

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.

RE 640452 / RO

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**.

4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras.”

Por fim, proponho novamente a modulação, para estabelecer que a decisão passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito. Ficam ressalvados 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 de repercussão geral.

É como voto.

17/12/2025

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

**PROPOSTA
(TESE)****O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Pois não, Senhor Presidente. Agradecendo novamente a Vossa Excelência e renovando os cumprimentos, peço aqui a ajuda do Ministro **Cristiano Zanin** para verificar se estou sendo fiel àquilo sobre o que dialogamos ao longo deste período.

Senhor Presidente, três correntes, como todos sabem, foram formadas durante o julgamento, para fins de deliberação. Na tese a que chegamos, numa tentativa conciliatória do dissenso, faço um ligeiro ajuste na redação do item 1, deixando-o mais claro. Em segundo lugar, excluo o limite adicional de 0,5% ou 1% no caso de inexistência de crédito ou tributo vinculado, que constava, ao final do item 2, da tese que sugeri, pois, conforme pontuou o Ministro **Cristiano Zanin**, pode haver dificuldade na aplicação prática desse limite em certos casos.

Em terceiro lugar, acrescento o item 4 à tese, para afastar os limites propostos à multa isolada aplicada pelo órgão fiscal, muito embora se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras. Quanto a esse ponto, destaco que a demanda, desde a origem, passou ao largo das multas aduaneiras, como lembrado em alguns votos, especialmente no voto do **Ministro Zanin**, as quais têm particularidades próprias e geralmente grande conexão com o controle do tráfego internacional de mercadorias ou com a regularidade do serviço aduaneiro. Não seria razoável, portanto, que essas multas ficassem sujeitas às limitações que viessem a ser estabelecidas no julgamento do presente tema de repercussão geral. Aliás, essa foi uma das preocupações demonstradas também pela Fazenda Nacional, em memorial de julho de 2025, no qual se pedia que fossem excluídas da tese as multas aduaneiras.

Além disso, digo que as infrações de natureza predominantemente

RE 640452 / RO

administrativa merecem análise própria quanto à razoabilidade e à proporcionalidade das sanções. Nesse sentido, faço referência à ADI nº 3.465, de **minha relatoria**, que tratou da multa isolada no contexto da produção de biodiesel.

Dito isso, Senhor Presidente, tentando pontuar os elementos apresentados nos votos proferidos para, na colegialidade, chegar-se à melhor síntese possível, passo a propor a seguinte tese:

1. A multa isolada, aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória, estabelecida em percentual, não pode ultrapassar 60% do valor do tributo, ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

2. Não havendo tributo, ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou de 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.

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**.

4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras.

Por fim, proponho novamente a modulação para estabelecer que a decisão passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata de julgamento do mérito, ficando ressalvadas da modulação:

1. As ações judiciais e os processos administrativos pendentes de

RE 640452 / RO

conclusão até a referida data;

2. Os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento da multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral.

Assim, Senhor Presidente, espero ter cumprido com minha promessa de uma proposta conciliatória, junto com o Ministro **Cristiano Zanin**, com todos os colegas e com Vossa Excelência.

Essa é a proposição.

17/12/2025

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

VOTO S/ PROPOSTA

O SENHOR MINISTRO CRISTIANO ZANIN - Presidente, cumprimento Vossa Excelência, a Ministra Cármen Lúcia, os eminentes Pares, o Procurador-Geral da República, advogados, advogadas, servidores e todos que nos acompanham.

Em primeiro lugar, gostaria de enaltecer o eminente Ministro Dias Toffoli, que trabalhou efetivamente em uma proposta conciliadora e a qual eu, desde logo, manifesto plena adesão, acompanhando na íntegra o voto reajustado de Sua Excelência.

17/12/2025

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO ANDRÉ MENDONÇA - Agradeço, Senhor Presidente, agradecendo também os eminentes Ministros pelas gentis palavras.

Apenas consulto, Senhor Presidente, se a ordem voltaria para o Ministro Flávio, ou voto agora mesmo.

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (PRESIDENTE) - Eu, na verdade, estou tomando o percurso da seguinte natureza. Como haviam já acompanhado o Ministro Dias Toffoli, o Ministro Flávio, o Ministro Alexandre, a Ministra Cármen e o Ministro Nunes Marques, eu estou tomando como um acompanhamento, mas se Vossa Excelência preferir, eu posso fazer uma...

O SENHOR MINISTRO FLÁVIO DINO - Eu sigo acompanhando, Presidente.

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (PRESIDENTE) - Portanto, acolhendo a observação de Sua Excelência o Ministro André Mendonça, o Ministro Flávio segue acompanhando o Ministro Dias Toffoli, o Ministro Cristiano Zanin já se manifestou acompanhando, o Ministro Luiz Fux, pela ordem que eu estava a acolher. E indago, portanto, agora, novamente, a palavra, Vossa Excelência, na ordem.

17/12/2025

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

VOTO S/ PROPOSTA

O SENHOR MINISTRO ANDRÉ MENDONÇA -

Senhor Presidente, eu reconheço que a tese ora apresentada representa a maioria que se consolidou a partir de duas das vertentes. Aquela inicialmente trazida pelo próprio Ministro Dias Toffoli e pelo Ministro Cristiano Zanin, com as aderências correspondentes.

Eu havia me filiado à tese, à corrente do Ministro Luís Roberto Barroso, que tem como essência um limite de 20% do valor da multa. Assim, na minha compreensão, por se tratar de obrigação acessória, nós teríamos como limite máximo os 20%, até porque, não sendo esse o caso, se aplicaria o Tema 863 da repercussão geral, esse sim, com possibilidade de multas de 100%, podendo chegar a 150%, em caso de reincidência, nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio. Entendendo, eu, que as multas acessórias têm uma natureza diversa e poderiam, portanto, deveriam, portanto, ter uma consideração de percentuais inferiores de multas aplicadas.

Assim, embora reconhecendo a convergência e que a

RE 640452 / RO

tese apresentada pelo Ministro Dias Toffoli representa essa convergência majoritária, eu resto vencido em função de uma compreensão distinta dos 20% da multa, nesse caso.

17/12/2025

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

VOTO S/ PROPOSTA

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Boa tarde, Presidente. Cumprimento Vossa Excelência, a Ministra Cármen, os Colegas, o Procurador-Geral da República.

Também eu, Presidente, parabenizo o Ministro André, recordei-me de parabenizá-lo ontem mesmo, no dia 16 de dezembro.

Presidente, eu já havia acompanhado o eminente Ministro Toffoli, continuo com essas alterações e essa aproximação que fez com o voto do eminente Ministro Cristiano Zanin. Acompanho.

17/12/2025

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

VOTO S/ PROPOSTA

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA -

Também, Presidente, cumprimento Vossa Excelência, os Senhores Ministros, o Procurador-Geral da República e, de uma forma muito especial, o Ministro André Mendonça por estes quatro anos de trabalho, que representam um acréscimo muito significativo na labuta, na peleja deste Supremo Tribunal Federal, pelo talento, pelo empenho, pela dedicação.

Eu já tinha acompanhado o Ministro-Relator e ratifico aqui o voto anteriormente dado, Presidente, acompanhando agora na proposta conciliadora do Ministro Dias Toffoli.

Publicado sem revisão. Art. 95 do RISTF.

17/12/2025

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

VOTO SOBRE PROPOSTA

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (PRESIDENTE) - Eu, da minha parte, também estou acompanhando, nesta reformulação, o voto e a tese do eminente Ministro Dias Toffoli.

Já havia acompanhado e vou continuar o cômputo nesse sentido.

17/12/2025

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO ANDRÉ MENDONÇA -

Senhor Presidente, apenas para fins de registro, no tocante à proposta de modulação, nesse ponto especificamente, estou de acordo, porque isso talvez seja importante para efeitos de modulação.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452

PROCED. : RONDÔNIA

RELATOR : MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO

REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) : CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A -
ELETRONORTE

ADV.(A/S) : SACHA CALMON NAVARRO COELHO (20118/DF, 9007/MG, 32765-
A/PA, 132136/PR, 112794/RJ, 249347/SP)

ADV.(A/S) : TIAGO CONDE TEIXEIRA (24259/DF, 126457/MG, 32863-A/PA,
164996/RJ, 304475/SP)

RECDO.(A/S) : ESTADO DE RONDÔNIA

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DO RIO DE JANEIRO - ACRJ

ADV.(A/S) : ANDRE PACHECO TEIXEIRA MENDES (148661/RJ)

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS

ADV.(A/S) : ARIANE COSTA GUIMARAES (29766/DF, 68210/GO, 226490/RJ,
430298/SP)

AM. CURIAE. : IBPT- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E
TRIBUTACAO

ADV.(A/S) : LETICIA MARY FERNANDES DO AMARAL (27643/ES, 57342/PR,
56104/SC, 255884/SP)

AM. CURIAE. : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTARIA - ABAT

ADV.(A/S) : HALLEY HENARES NETO (125645/SP)

ADV.(A/S) : BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS (83579/DF,
59119/PE, 260798/RJ, 224120/SP)

Decisão: Após o voto do Ministro Roberto Barroso (Relator), que homologava a desistência, julgava procedente o recurso extraordinário, a fim de declarar a inconstitucionalidade do art. 78, III, i, da Lei nº 688/1996, do Estado de Rondônia, uma vez que a multa isolada não pode exceder a 20% (vinte por cento) do tributo devido e propunha a fixação da seguinte tese (tema 487 da repercussão geral): "A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco", pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Falaram: pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Supermercados, a Dra. Ariane Costa Guimarães; pelo *amicus curiae* Associação Comercial do Rio de Janeiro - ACRJ, o Dr. Guilherme Villas Bôas e Silva; e, pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Advocacia Tributária - ABAT, o Dr. Breno Ferreira Martins Vasconcelos. Plenário, Sessão Virtual de 25.11.2022 a 2.12.2022.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Dias Toffoli, que divergia parcialmente do Relator, homologava a desistência do recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte); e propunha a fixação da seguinte tese para o Tema nº 487 da 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 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*", propondo a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até a mesma data, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, Sessão Virtual de 23.6.2023 a 30.6.2023.

Decisão: Em continuidade de julgamento, o processo foi destacado pelo Relator, Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente). Plenário, Sessão Virtual de 3.11.2023 a 10.11.2023.

Decisão: Após o voto complementado do Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente e Relator), que homologava a desistência do recurso extraordinário e propunha a fixação das seguintes teses de repercussão geral (tema 487): "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", no que foi acompanhado pelo Ministro Edson Fachin; e do voto do Ministro Dias Toffoli, que

divergia parcialmente do Relator, homologava a desistência do recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte), propunha a fixação das seguintes teses 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*", e propunha, ainda, a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela 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 pelo presente tema de repercussão geral, o processo foi destacado pelo Ministro Cristiano Zanin. Plenário, Sessão Virtual de 16.5.2025 a 23.5.2025.

Decisão: Após a leitura do relatório e a realização das sustentações orais, o julgamento foi suspenso. Falaram: pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Supermercados - ABRAS, a Dra. Glaucia Maria Lauletta Frascino; pelo *amicus curiae* União, a Dra. Luciana Miranda Moreira, Procuradora da Fazenda Nacional; e, pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Advocacia Tributária - ABAT, o Dr. Breno Ferreira Martins Vasconcelos. Ausente, justificadamente, o Ministro Dias Toffoli. Presidência do Ministro Luís Roberto Barroso. Plenário, 14.8.2025.

Decisão: Após o voto do Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente e Relator), que (a) homologava a desistência do recurso extraordinário; e (b) propunha a fixação das seguintes teses (tema 487 da 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”, no que foi acompanhado pelo Ministro Edson Fachin; do voto do Ministro Dias Toffoli, que (a) divergia parcialmente do Relator; (b) homologava a desistência do recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte); (c) propunha a fixação das seguintes teses: “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; e (d) propunha a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela 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; (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral, no que foi acompanhado pelo Ministro Alexandre de Moraes; e do voto do Ministro Cristiano Zanin, que (a) homologava a desistência do recurso extraordinário; (b) propunha a seguinte tese de repercussão geral: “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 nexo entre elas"; e (c) adotava a modulação de efeitos, nos termos propostos pelo Ministro Dias Toffoli, pediu vista dos autos o Ministro Flávio Dino. Plenário, Sessão Virtual de 5.9.2025 a 12.9.2025.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Flávio Dino e dos votos dos Ministros Cármen Lúcia e Nunes Marques, todos acompanhando a divergência aberta pelo Ministro Dias Toffoli; do voto do Ministro Luiz Fux, que acompanhava a divergência aberta pelo Ministro Cristiano Zanin; e dos votos dos Ministros André Mendonça e Gilmar Mendes, ambos acompanhando o Ministro Luís Roberto Barroso (Relator), o julgamento foi suspenso para posterior proclamação do resultado. Plenário, Sessão Virtual de 31.10.2025 a 10.11.2025.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, homologou a desistência do recurso extraordinário. Em seguida, por maioria, apreciando o tema 487 da repercussão geral, fixou a seguinte tese: "1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 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. 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*. 4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras”, vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator), André Mendonça e Gilmar Mendes. Por fim, por maioria, modulou os efeitos da decisão, para estabelecer que ela 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 pelo presente tema de repercussão geral, vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator) e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto reajustado do Ministro Dias Toffoli (Redator para o acórdão). Ausentes, justificadamente, o Ministro Nunes Marques e, ocasionalmente, o Ministro Gilmar Mendes, ambos com votos proferidos em assentadas anteriores. Presidência do Ministro Edson Fachin. Plenário, 17.12.2025.

Presidência do Senhor Ministro Edson Fachin. Presentes à sessão os Senhores Ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Alexandre de Moraes, André Mendonça, Cristiano Zanin e Flávio Dino.

Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Nunes Marques.

Procurador-Geral da República, Dr. Paulo Gustavo Gonet Branco.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário