V O T O

O Senhor Ministro Luís Roberto Barroso (Relator):

I. Preliminar

6. 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.

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

8. 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.

9. 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

10. A presente controvérsia reside no **caráter desproporcional e confiscatório de multa isolada aplicada em hipótese de descumprimento de**

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

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** .

11. No caso dos autos, de maneira mais específica, 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. 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 1° de abril de 2002)

12. 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

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

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

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

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

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

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

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

Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. 3. Imposição de multa fiscal. 4. Multa fixada acima de 100% do tributo devido. Caráter confiscatório configurado. Jurisprudência da Corte. 5. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 6. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 1.007.478 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, j. em 25.08.2017)

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/11/2020 00:00

1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea "i" no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar "fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço". Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado "por dentro" em ambos os casos. 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 582.461, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. em 18.05.2011)

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

1. Não merece reparo o acórdão regional que mantém o valor da multa moratória ao patamar de 20%. Trata-se de montante que se

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/11/2020 00:00

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)

15. 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.

16. Na opinião do ilustre Relator do feito, a avaliação da proporcionalidade das multas tributárias deve ser casuística, em consonância com a pluralidade de situações compreendidas em cada caso. Prossegue, porém, resgatando que a jurisprudência deste Tribunal reputa constitucional a multa que for "notadamente inferior à dívida" respectiva. Ao mesmo tempo, não desconsidera a relevância das obrigações acessórias para a fiscalização tributária e, por conseguinte, para a arrecadação fiscal. Tendo em vista a jurisprudência que reputa, como aludido, constitucional a multa moratória de até 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, em razão do cumprimento em atraso de obrigação principal, concluiu que esse parâmetro poderia ser transposto às penalidades relativas às obrigações acessórias. Cabe ainda pontuar que, segundo o voto vogal do Ministro Alexandre de Moraes, o valor do tributo sempre que possível deve ser utilizado como base de cálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória, na medida em que, "caso fosse estabelecido um valor fixo, poderia ser desvirtuada a finalidade da multa, podendo se tornar confiscatória para aqueles de renda menor, bem como irrisória para aqueles com maior capacidade contributiva". Confira-se a ementa do acórdão em questão:

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

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

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

II.1. Parâmetros para a fixação da multa isolada

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

18. Há um razoável consenso no sentido de que (i) a multa por descumprimento de uma obrigação principal deve ser mais gravosa do que a multa por descumprimento de uma obrigação acessória e (ii) a multa devida neste último caso deve ser absorvida pela primeira quando o descumprimento de uma obrigação acessória for um meio para o descumprimento de uma obrigação principal. Esse foi o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.496.354 (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. em 17.03.2015). Veja-se, nesse sentido, trecho do voto:

> Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.
>
> O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.
>
> Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

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

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

20. 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.

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

III. Conclusão

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

22. Diante do exposto, homologo a desistência e julgo 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. 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 Virtual - minuta de voto - 25/11/2020 00:00