Senhor Ministro Edson Fachin: Inicialmente, cumpre esclarecer o contorno fático-normativo da presente controvérsia constitucional, tendo em vista a função de precedente que este feito exercerá perante o sistema judicial.

Trata-se de saber se é constitucional o art. 7º, II, da Lei n.10.426/2002 , em que se prevê multa ao contribuinte por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados pelo contribuinte ou responsável tributários.

Discute-se, também, a constitucionalidade da eleição pelo legislador da base de cálculo para a sanção tributária imposta pelo descumprimento de uma obrigação acessória (no caso, o valor do tributo a ser informado na DCTF) bem como a proporcionalidade e razoabilidade do nível da pena imposta (2% do valor informado, por mês ou fração, limitado a 20%).

Os dispositivos hostilizados são fontes de vasto contencioso judicial e administrativo tributário a configurar uma indesejável macrolitigância fiscal: seja perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), seja perante a Justiça Federal.

Nesse cenário urge posicionamento definitivo deste STF sobre a matéria, que já examinada no plano infraconstitucional pelo STJ (REsp 885.259/MG, 1ªTurma, rel.Min. Francisco Falcão, j. em 27.02.2007 e AG. 490.441, rel.Min. Luiz Fux.)

Em síntese, firmo convicção em sentido convergente às razões da recorrente que conduzem à conclusão pela inconstitucionalidade da multa prevista no art.7º, II, da Lei 10.426/2002. Ao considerar o caráter punitivo da sanção de multa isolada de até 20% pela entrega extemporânea de DCTF constata-se grave vulneração aos princípios constitucionais da proporcionalidade, capacidade contributiva e não-confisco.

A propósito, convém reproduzir os artigos constitucionais os quais embasam a fundamentação de minha decisão:

> "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Plenário Virtual - minuta de voto - 20/08/2010 10:51

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;"

art.150, IV. É vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios:

(...)

IV. utilizar tributo com efeito de confisco.

A doutrina constitucional pátria assentou a proporcionalidade como princípio constitucional consectário do devido processo legal em sua acepção material. No Direito Tributário há mais de duas décadas o princípio da proporcionalidade possui também notória aplicação, sobretudo, em matéria de multas (Cf. PONTES, Helenilson da Cunha. *Proporcionalidade no Direito Tributário.* São Paulo: Quartier latin, 2020).

Recorre-se, aqui, ao pensamento doutrinário do e. Ministro do Superior Tribunal de Justiça Reynaldo Soares da Fonseca, segundo o qual " *No desenvolvimento jurisprudencial desse princípio, houve sua bifurcação em duas dimensões: a processual e a substancial. A primeira está associada ao acesso à ordem jurídica justa, ao passo que a segunda abrange o imperativo de razoabilidade das leis.* "

No particular, o art. 7º, II, da Lei n.10.426/2002 representa uma ofensa ao *due process* em ambas as dimensões/supracitadas. No campo processual, não se observa no processo administrativo fiscal em exame uma garantia às partes em relação ao exercício de suas faculdades e poderes processuais. Na seara substancial, o dispositivo precitado não se mostra razoável na medida em que a legitimidade tributária é inobservada na hipótese, visto a insatisfação simultânea do binômio eficiência e justiça fiscal por parte da estatalidade.

Vejam-se, a propósito, os seguintes precedentes: ADI 173, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJe 20.03.2009; ARE-AgR 915.424, de relatoria do Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 30.11.2015; e ADPF 156, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 28.10.2011.

Essas considerações importam para o deslinde do caso, uma vez que o princípio da proporcionalidade, como consectário do devido processo legal, constitui parâmetro de controle das obrigações acessórias, bem como, das multas impostas ante sua eventual inobservância.

A esse respeito, extrai-se dos seguintes dispositivos do CTN o perfil normativo das penalidades pecuniárias:

Plenário Virtual - minuta de voto - 20/08/20 10:51

> "Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
>
> (…)
>
> § 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.
>
> (…)
>
> Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.
>
> (…)
>
> Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto."

É bem sabido que a inobservância de dado dever instrumental pode implicar legitimamente a imposição de sanção punitiva ao sujeito passivo com vistas a promover adequada tutela do bem jurídico tutelado: "interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos"; o que demanda necessariamente correlação direta com a conduta do sujeito passivo e o dano ocasionado à Administração Tributária.

Sobre a matéria, recorre-se ao escólio doutrinário de Caio Augusto Takano:

> "Seja como for, é importante frisar que, a despeito das dificuldades para se distinguir, com precisão, o bem jurídico tutelado pelo dever instrumental, a sanção tributária inexoravelmente deverá guardar relação com o dano que lhe foi causado, isto é, deverá ter a lesão aos bens jurídicos insertos no "interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos" como parâmetro em sua imposição.
>
> Reversamente, caso a conduta do contribuinte não implique qualquer lesão a tais bens jurídicos, sequer caberá cogitar em sua penalização, pois ausente um pressuposto fundamental da sanção tributária (TAKANO, Caio Augusto. *Deveres Instrumentais dos Contribuintes: fundamentos e limites.* São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 226)

Plenário Virtual - minuto de voto - 20/08/2021 10:51

Emerge nítida falta de correlação entre a multa tributária imposta em até 20% e a falta de entrega ou entrega extemporânea da DCTF ante ao total descompasso com os princípios constitucionais da proporcionalidade em matéria tributária e na vedação ao confisco.

Este egrégio STF já afetou uma série de temas atinentes à multas tributárias na sistemática de repercussão geral (Tema 214, RE 582.461, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tema 816, RE 882.461, Rel. Min. Luiz Fux, Tema 863, RE 736.090, Rel. Min. Luiz Fux, e Tema 487, RE 640.452, Rel. Min. Roberto Barroso).

Entre esses pendem de julgamento a imposição de multa por descumprimento de dever instrumental nos Temas 487e 872, havendo a fixação apenas de que multa moratória à razão de 20% do tributo pago em atraso não é confiscatória (Tema 214); o que definitivamente não é parâmetro de análise para o caso ora em julgamento dada diversa natureza das multas.

O Tema 736, sob minha relatoria, que respeita a imposição de multa por DCOMP não homologada - quando entendi pela sua inconstitucionalidade- pende ainda de julgamento ante pedido de destaque promovido pelo Ministro Gilmar Mendes.

A despeito da indefinição da jurisprudência do STF acerca do *quantum* corresponderia uma multa isolada confiscatória inegável que já reconheceu inúmeros abusos impetrados pelas legislações dos diferentes entes tributantes (*ADI 1075-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello; ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; ARE 637.717-AgR/GO, Rel. Min. Luiz Fux).*

Bruno Fajersztajn ao citar o tema ora em julgamento evoca o importante papel da jurisprudência na repressão do abuso dos entes que, "a pretexto de reprimir condutas ilícitas dos contribuintes impõem penalidades claramente excessivas e que extrapolam a própria competência legislativa de tais entes."

Muito embora o STF ainda não tenha se manifestado definitivamente quanto à imposição de multa ante ao descumprimento de dever instrumental dúvidas não há dúvida que a jurisprudência construída serve de algum norte às multas isoladas conforme há muito reconhecido pelo Min. Luiz Fux no sentido de que deve haver observância da proporcionalidade na fixação de multas no caso de descumprimento de obrigações acessórias (REsp n.728.999, rel.Min.Luiz Fux, j.12/09/2006).

Plenário Virtual - minuta de voto - 20/08/20 10:51

A propósito da multa ora em exame, decorrente da entrega extemporânea da DCTF, o próprio STJ firmou entendimento pela sua irrazoabilidade ante ao fato de ser calculada por tempo de atraso (REsp n. 601.351, rel.Min.Eliana Calmon, j. em 03/01/2004).

Por certo que a perspectiva de análise no presente feito é diversa, porém, igualmente nos conduz a um juízo de proporcionalidade em sentido estrito a ser exercido tendo em conta a natureza da multa ora em exame e cada um de seus aspectos quantitativos: percentual e a grandeza sobre a qual incide.

Em tempos nos quais a Secretaria da Receita Federal (SRF), importante instituição da República Federativa do Brasil, dispõe de um eficaz ferramental tecnológico não só na apuração dos tributos devidos, mas da própria atividade econômica do contribuinte, prescindível a imposição de multa com nítido caráter confiscatório a constranger o contribuinte prestar informações que a SRF já dispõe considerando todo o sistema de escrituração digital que vigora.

Já há alguns anos a SRF procede a apuração dos tributos federais mediante Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e a Escrituração Fiscal Digital das Contribuições (EFD-C). Com a apresentação do projeto de emissão de Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), com vistas a promover a regulamentação de um padrão nacional para emissão de notas fiscais eletrônicas, bem como aumentar a *competitividade das empresas brasileiras pela racionalização das obrigações acessórias (redução do custo Brasil),* houve, inclusive, o fomento a *novos investimentos.*

Ambas ações foram realizadas através do Sistema Público de Escrituração Digital – Sped, um programa instituído pelo Decreto nº 6.022 /2007 e descrito como *um dos principais instrumentos de simplificação da prestação de informações e porta de entrada para a maioria esmagadora dos dados na Receita Federal.*

Para a SRF, a modernização da sistemática do cumprimento das obrigações acessórias através da ferramenta visa possibilitar não só maior conformidade fiscal, mas, simultaneamente, propiciar eficiência na fiscalização tributária e, por conseguinte, incremento na arrecadação; o que inevitavelmente confere uma nova perspectiva às multas previstas na legislação tributária federal.

Plenário Virtual - minuta de voto - 20/08/2010 10:51

Em um juízo de proporcionalidade em sentido estrito o *ônus* imposto ao contribuinte, ante eventual inobservância da entrega da DCTF nos termos legais, é, em muito, desproporcional, ao *bônus* da SRF que já dispõe, ainda que por outros meios, de recursos informacionais para proceder ao lançamento tributário.

Sustenta a PGFN que dado tratar-se de uma multa isolada trata-se de sanção de caráter extrafiscal, portanto, refugiria a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

A defesa empreendida não merece prosperar dado que a extrafiscalidade não implica em afastar os princípios imanentes da ordem tributária. Não é a natureza da multa, independentemente de tributo devido, que afasta a aplicação do princípio da capacidade contributiva que tem aplicação às multas independentemente da sua natureza.

Ademais, quaisquer considerações de ordem de justiça fiscal devem tomar em conta a capacidade contributiva global, isto é, o ônus tributário total que o contribuinte encontra-se sujeito.

Considerando que o contribuinte já encontra-se sujeito à imposição de multa moratória e de ofício, quando devido tributo, afigura-se alheia à ideia de justiça fiscal admitir ainda multa isolada pela entrega extemporânea de DCTF em até 20%.

Ao momento em que a multa ultrapassa o âmbito da capacidade contributiva há ofensa direta ao princípio do não-confisco (art.150, IV) ao que (in)constitucional a multa prevista no art.7º, II, da Lei n.10.426/2002.

Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário e dou provimento para afastar a aplicação da multa prevista no art.7º, II, da Lei n.10.426/2002.

Ademais, adoto a seguinte tese jurídica ao meu voto e a proponho para debate ao Colendo Tribunal Pleno: " **É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da entrega extemporânea da DCTF por violação aos princípios do não-confisco, da capacidade contributiva e na proporcionalidade no direito tributário** ".

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 20/08/20 10:51