V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Atendeu-se aos pressupostos de recorribilidade. A peça, subscrita por advogados regularmente credenciados, foi protocolada no prazo legal. Ao contrário do alegado pela União, a matéria – saber se a multa prevista no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002 ofende os princípios da proporcionalidade e da proibição de tributo com efeito de confisco – tem índole constitucional, enquadrando-se na alínea "a" do inciso II do artigo 102 da Constituição Federal.

O exame da questão não prescinde da contextualização dos fatos motivadores das autuações fiscais impugnadas. A recorrente, embora recolhendo tempestivamente os tributos, apresentou extemporaneamente as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF relativas aos quatro trimestres do ano-calendário de 2003 e aos primeiro e quarto trimestres do ano-calendário de 2004, o que resultou em multas de R$ 482.502,50 e R$ 208.795,19. O atraso por competência variou de 4 a 14 meses.

O fundamento legal das penalidades é o artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002. Transcrevo-o para fins de documentação:

> Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> [...]
>
> II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;
>
> [...]
>
> § 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

> I - R$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica optante pelo regime de tributação previsto na Lei nº 9.317, de 1996;
>
> II - R$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.
>
> [...]

A DCTF, obrigação acessória cuja validade encontra amparo no artigo 16 da Lei nº 9.779/1999, constitui o principal instrumento de autolançamento de tributos federais, envolvendo, ao todo, doze figuras, dentre as quais se destacam o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Dada a importância da declaração, a ausência ou o atraso na entrega não poderia deixar de acarretar séria consequência ao contribuinte. A louvável preocupação com a arrecadação do crédito tributário, no entanto, não legitima atropelos, atalhos ao figurino constitucional: em Direito, fins não justificam meios. Cumpre verificar a compatibilidade da pena pecuniária com a Lei Maior.

A teor do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, os entes federativos não podem instituir tributos com efeito de confisco. Vale dizer, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sob o pretexto de cobrança fiscal, arrebatar a propriedade do contribuinte.

Não obstante o silêncio do dispositivo, o Supremo vem assegurando a observância do princípio do não confisco também em relação às penalidades moratórias, devidas pelo atraso no adimplemento de tributos. A título exemplificativo, cito a ação direta de inconstitucionalidade nº 551, da relatoria do ministro Ilmar Galvão, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, em que discutida a legitimidade de preceitos da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, mediante os quais instituída multa equivalente a duas vezes o valor do tributo, no caso de não recolhimento, e a cinco vezes, no caso de sonegação. Na ocasião, o Tribunal, a uma só voz, julgando procedente o pedido, assim assentou: "A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte".

Naturalmente, se é vedado ao legislador criar tributo ou penalidade de mora com efeito de confisco, com mais razão não pode instituir sanção por

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/09/2020 00:00

descumprimento de obrigação acessória a resultar em apossamento estatal da propriedade privada.

Firme nessa premissa, passo a perquirir se a multa versada no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002 implica confisco.

A partir de qual patamar determinada sanção adquire caráter confiscatório? O questionamento traz à memória passagem de Santo Agostinho. Nas *Confissões* , à pergunta "Que é, pois, o tempo?", o bispo de Hipona responde: "Se ninguém mo perguntar, eu sei; se o quiser explicar a quem me fizer a pergunta, já não sei". Acode à mente ainda trecho do voto do saudoso ministro Aliomar Baleeiro, no recurso extraordinário nº 62.731, acórdão veiculado no Diário da Justiça de 28 de junho de 1968. Na oportunidade, enfrentando o conceito de segurança nacional, em tom jocoso, ponderou: "Por exclusão, podemos dizer o que é ´segurança nacional´. Vejamos o que não é segurança nacional: bola de futebol não é segurança nacional, batom de moça não é segurança nacional, cigarro de maconha não é segurança nacional".

Ausente solução definitiva e a salvo de dúvida razoável na inteligência jurídica nacional, cabe recorrer à casuística do Supremo, observados o princípio da separação de poderes e a necessidade de reconhecer espaço legítimo de interpretação constitucional aos demais agentes políticos de cúpula do Estado.

Mencionei a ação direta de inconstitucionalidade nº 551, na qual o Pleno entendeu ser de natureza confiscatória a penalidade fixada em 200% e 500% do valor do tributo devido. Assim também tem procedido este Tribunal em casos de cálculo em patamar superior a 100% da obrigação principal. Confiram a ementa do agravo interno no extraordinário de nº 833.106, de minha relatoria, Primeira Turma, acórdão publicado no Diário da Justiça de 12 de dezembro de 2014:

> TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.
>
> Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

Quando o percentual da multa é notadamente inferior à dívida, o Supremo tem concluído inexistir ofensa ao princípio do não confisco. No recurso extraordinário nº 582.461, da relatoria do ministro Gilmar Mendes, sob o ângulo da repercussão geral, acórdão veiculado em 18 de agosto de 2011, o Plenário declarou constitucional sanção moratória cujo patamar remontava a 20% da importância devida. Eis a ementa da decisão no trecho pertinente:

> [...]
> 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.

A conclusão, por coerência, deve ser transposta a este caso. Se não surge confiscatória a multa de mora nesse percentual, descabe ver efeito semelhante no cálculo descrito no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002, porquanto também a multa por atraso na entrega da DCTF está limitada a 20% do tributo.

Falta verificar se a sanção viola o princípio da proporcionalidade.

Diz a recorrente da irrazoabilidade na imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória tomando por base o montante da obrigação tributária. Ora, embora a definição em percentual possa resultar em quantia elevada, a solução contrária – o estabelecimento de total invariável – pode revelar-se anômala com mais frequência. Suponha-se uma multa de R$ 10.000,00. Para empresas de grande porte, cuja declaração em atraso envolva valor milionário, o quantitativo pecuniário seria irrisório, insuficiente para desestimular a conduta. Para pessoas jurídicas com receita pequena, o número se mostraria exorbitante, ultrapassando o tributo devido. Num exercício de elucubração, poder-se-ia cogitar da criação de escalonamento de valores fixos para determinadas faixas de tributo – no que seriam evitados os inconvenientes daquelas sistemáticas. É inviável

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

exigir do legislador a adoção de tal critério – por sinal, incomum no ordenamento nacional. Entre as escolhas possíveis, é preciso reconhecer, o Legislativo enveredou por caminho que não pode ser tachado de teratológico.

Ainda segundo sustenta o contribuinte, comparada com a sanção moratória, a penalidade em discussão seria igualmente desproporcional. Nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, a multa em virtude de mora é computada à taxa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, ao passo que a decorrente da entrega extemporânea da DCTF é calculada a 2% ao mês ou fração, com teto de 20%. Observado esse regramento, a sanção por um dia de atraso no pagamento de tributo seria de montante inferior à aplicável por demora na apresentação da Declaração – situação, no entender da recorrente, menos grave.

O juízo de valor é no mínimo duvidoso. A DCTF surge como principal obrigação tributária acessória no âmbito federal, sendo indispensável para o cruzamento automático de dados e o início do lançamento de ofício pela fiscalização. Com a entrega, constitui-se o crédito tributário, de modo que o pagamento intempestivo impede emissão de certidão negativa e acarreta o encaminhamento para inscrição em dívida ativa, seguido de cobrança administrativa e judicial por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – consequências não verificadas se ausente o documento. Diante disso, o desvalor das condutas afigura-se ao menos equivalente.

Alfim, embora verdadeira a assertiva no sentido de desdobrar-se o atraso de um dia na entrega da declaração em pena superior àquela devida por idêntica demora no pagamento do tributo, ao longo do primeiro mês de atraso, considerado o fato de ser o percentual da primeira mensal e o da segunda diário, a multa da mora estará no patamar de 9,9%, enquanto a por atraso na entrega do documento permanecerá em 2%. Tal circunstância demonstra a impossibilidade de aferir a razoabilidade da sanção descrita no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002, a partir de disciplina jurídica de penalidade díspar na finalidade e no regime jurídico.

Conheço do recurso extraordinário e o desprovejo. Fixo como tese: "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 - 14/08/2020 00:00