

VOTO-VISTA

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 qual foi aplicada isoladamente no percentual de 60% do valor das operações de transporte do combustível adquirido da Petrobras e remetido à Termonorte no período de 1º/01/2002 a 31/12/2002, as quais estavam desacompanhadas dos documentos fiscais exigidos na legislação do Estado de Tocantins.

A sentença (doc. eletrônico nº 1, p. 127/153) foi pela parcial concessão da segurança, reduzindo 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, sob 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 60% 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 no original). Ressalta que a situação é agravada pela circunstância de que inexistente, no caso, tributo em aberto.

Entende que, sendo reconhecida a inconstitucionalidade de tal 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 que, caso 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 60%”.

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 62.382/2012, 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 2.840/2012, que instituiu esse programa.

Na sessão virtual de 25/11/2022 a 2/12/2022, 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 688/1996 do Estado de Rondônia. Sua Excelência 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”.

É o relatório.

I - DA PRELIMINAR

1. DA HOMOLOGAÇÃO DO PEDIDO DE DESISTÊNCIA

A recorrente pediu, mediante a petição nº 62.382/2012, 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 mesmo artigo. Corroborando a compreensão, **vide** o voto proferido pelo Ministro **Gilmar Mendes** no RE nº 647.827/PR.

Acompanho, portanto, Sua Excelência pela 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 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 multa e sem notificação para defesa”². No Tema nº 816 de repercussão geral, se discutem 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

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

2 PAULSEN. Op. Cit., p. 226.

3 PAULSEN. Op. Cit., p. 226.

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 combate, 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 4.502/1964, as quais podem ensejar representação criminal, na forma da Lei nº 8.137/1990, 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, da relatoria do Ministro **Roberto Barroso**, são 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)

4 PAULSEN. Op. Cit., p. 227.

5 PAULSEN. Op. cit., p. 226.

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 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: no valor do

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

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

tributo; (ii) no valor da operação ou prestação; (ii) 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 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 1075-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”.

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.

Há estudiosos que⁸, ao tratar daquela visão, relembram-se do artigo

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_

científico de 1972 de Michael G. Allingham e Agnar Sandmo intitulado Evasão do imposto de renda: uma análise teórica⁹ (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 penalidade.¹⁰

Esse modo de se ver o comportamento dos contribuintes bem como a solução a que me referi (fortemente relacionada com aquela visão

2020.pdf. Acesso em: 17 de mai. de 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 de mai. de 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 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 de mai. de 2023.

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 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

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

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 os dissuadir 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 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 esses é penalizá-los e dissuadi-los.

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

12 Disponível

em:

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

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:

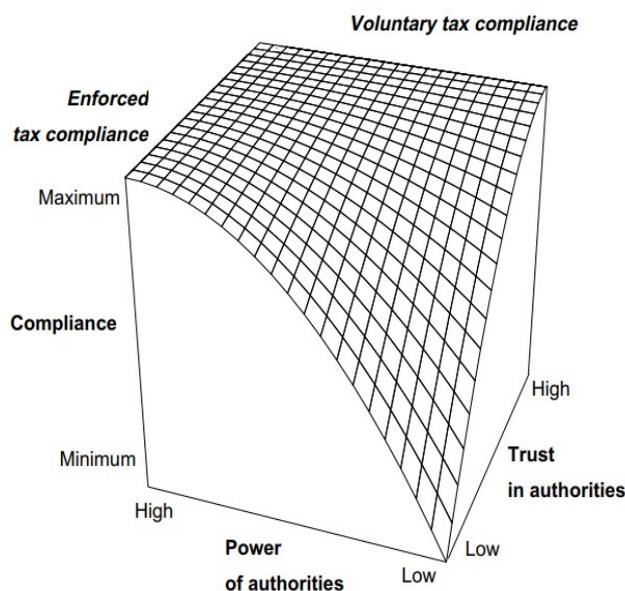


Fig. 1. The “slippery slope” framework: enforced tax compliance and voluntary tax compliance depending on the power of the authorities and trust in the authorities.

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.

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).

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 tais confiança e poder exercem influência entre si. Resumidamente, as autoridades fiscais podem ter poder legítimo, o qual estaria representado no esquema quando a 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).

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 dispendioso".

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 cooperativa al cumplimiento cooperativo*¹⁵. 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

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.

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.

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 28/2021¹⁷, 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.

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, Relator o Ministro **Celso de Mello**. Nesse, a Corte suspendeu a eficácia de disposição da legislação federal a qual previa multa de **300% sobre o valor do bem objeto da**

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 de mai. de 2023.

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 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 mai. 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_2011042720120222_1602.PDF. Acesso em: 22 de mai. de 2023.

19 Eis o atual teor do art. 71, 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,

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 a apresentar 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 bem como 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.

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 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.go.gov.br/legislacao/arquivos/Cte/CTE.htm>. Acesso em: 22 de mai. de 2023.

4. DA INADEQUAÇÃO DO TETO PROPOSTO PELO RELATOR PARA A 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 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 no sentido 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 no bojo de 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 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:

“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 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 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.

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 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. Art. 55, § 1º, II da Lei nº 11.580/1996, Disponível em <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/>. Acesso em 04 jun. 2023.

21 CEARÁ (Estado). Lei nº 12.670, de 27/12/1996, Art. 123. Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=121922>. Acesso em 05 jun. 2023.

22 SÃO PAULO (Estado). Lei nº 6.374, de 01 de março de 1989. Art. 85. Disponível em <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei085.aspx>. Acesso em 04 jun. 2023.

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

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 1.496.354/PR, Segunda Turma, Relator o Ministro **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 como também entre um dever instrumental e o dever de pagar o tributo. No mesmo sentido: REsp nº 1.499.389/PB-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro **Mauro Campbell Marques**, 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.

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

25 “Art. 11 (...) § 2º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela

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 vênia 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 pertinente. | 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 pertinente. |

Insta esclarecer que, respeitados os limites previstos na tabela, cabe aos legisladores federal, distrital, 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**, 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”.

não autorizam o legislador a simplesmente cominar multa em montante igual a esses limites para **qualquer** hipótese de descumprimento de dever instrumental. Se assim o 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 do 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 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**

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

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 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.

Tenho, para mim, 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, de relatoria do Ministro **Celso de Mello**. Recorde-se de 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%*

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

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):

‘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 o 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 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)

28 Insta realçar que o dispositivo em questão, já transcrito em nota de rodapé anterior, aplica-se

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.

Pertinente 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 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**

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

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, ao meu sentir, não vislumbro, a priori, inconstitucionalidade sob a ótica 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 do 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:

| 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.

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 de jun. de 2023.

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

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, nas 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.

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

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 de mai. de 2023.

estipuladas já naqueles máximos. Nessa toada, reafirmo caber aos legisladores federal, estadual e municipal 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 demanda justificativa qualificada para se concluir que, em determinado caso, uma multa decorrente de descumprimento de dever instrumental, mesmo obedecendo aqueles parâmetros, não observou a realização da justiça no caso concreto.

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

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, 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, como, por exemplo: 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.

De outro giro, entendo ser importante ressaltar da modulação dos efeitos da decisão certas ações judiciais. Destaco que a Corte tem assim procedido em diversas outras ocasiões, como, v.g., na ADI nº 5.469/DF-ED e no RE nº 574.706/PR-ED. Relativamente ao presente caso, julgo que devem ser ressaltadas da modulação dos efeitos da decisão as ações judiciais pendentes de conclusão até aquela mesma data.

8. DO DISPOSITIVO

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 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.

É como voto.