

## COMPLEMENTO AO VOTO:

### **O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR):**

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

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

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

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

juízo de apelação, o Tribunal de Justiça reduziu novamente a penalidade para 5%, ou cerca de R\$ 22 milhões.

5. No recurso extraordinário, a Eletronorte sustenta que a declaração de inconstitucionalidade da lei estadual implicaria a reprimenda da redação anterior da norma, a qual previa multa equivalente a 150% “sobre o valor do imposto não pago tempestivamente”, nas hipóteses de remessa de mercadorias desacompanhada de nota fiscal. No caso concreto, como não havia imposto a recolher, a aplicação dessa regra resultaria na ausência de penalidade. Subsidiariamente, pede a redução do valor da multa fixado pelo Tribunal de Justiça.

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

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

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

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

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

1. Havendo tributo ou crédito, a multa decorrente do descumprimento de dever instrumental estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência

de circunstâncias agravantes.

2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes. Nessa hipótese, a multa aplicada isoladamente fica limitada, respectivamente, a 0,5% ou 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente.

3. *Na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem.*

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

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

9. Em manifestação anterior, consignei que “[a] presente controvérsia reside no caráter desproporcional e confiscatório de multa isolada aplicada em hipótese de descumprimento de obrigação acessória e calculada em função do valor da operação, *quando existe uma obrigação principal subjacente*”. Cumpre esclarecer que, na espécie, a remessa de mercadoria que deu ensejo à aplicação da penalidade, em si considerada, não atraiu a cobrança de imposto, muito embora se tratasse de operação tributável, submetida ao regime de substituição tributária. Conforme descrito anteriormente, o ICMS incidente sobre toda a cadeia produtiva foi recolhido antecipadamente pela produtora dos combustíveis, no momento de sua saída da refinaria. Assim, especificamente nessa etapa de circulação da mercadoria, não houve imposto devido.

10. Diante desse contexto, é certo que o parâmetro a ser fixado pelo Plenário, neste tema de repercussão geral, para fins de aferição da proporcionalidade da multa deve levar em consideração hipóteses em

que sua aplicação ocorre de forma desvinculada da existência de tributo ou crédito exigível. Ressalte-se que, na própria descrição do tema de repercussão geral, a expressão “multa isolada” foi adotada justamente para refletir a inexistência de tributo devido em decorrência da conduta sancionada. A seguir:

“Tema 487 - Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental.

*Descrição:* Recurso Extraordinário em que se discute, à luz do artigo 150, IV, da Constituição Federal, se multa por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, aplicada em valor variável entre 5% a 40%, relacionado à operação que não gerou crédito tributário (“multa isolada”) possui, ou não, caráter confiscatório”.

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

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

13. Ainda que a conduta sancionada não se relacione

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

14. No caso concreto, a legislação estadual estabelecia multa isolada de 40% sobre o valor da operação, em razão da remessa de mercadoria desacompanhada de documento fiscal próprio. Na operação considerada, não havia tributo devido pelo sujeito passivo da obrigação acessória, mas a operação por ele praticada era tributável. O valor do correlato tributo fora recolhido antecipadamente, na forma da substituição tributária. Em linha com o entendimento ora defendido, o patamar da multa isolada não poderia ultrapassar 20% do valor do ICMS que poderia incidir sobre a circulação de mercadorias objeto da obrigação acessória – i.e., o valor do tributo que já fora recolhido pela Petrobras correspondente ao montante de óleo diesel remetido pela Eletronorte à Termonorte sem a devida nota fiscal.

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

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

17. Diante do exposto, homologo a desistência do recurso extraordinário e proponho a fixação das seguintes teses de julgamento:

“1. A multa isolada, aplicada em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode exceder 20% (vinte por cento) do valor do tributo ou crédito correlatos, sob pena de violação à proibição constitucional do confisco.

2. Nos casos em que não haja tributo ou crédito diretamente vinculados à obrigação acessória, mas seja possível estimar a base de cálculo aplicável como se houvesse obrigação principal subjacente, o limite máximo de 20% deverá incidir sobre o valor do tributo ou crédito potenciais, correspondentes à operação.

3. Observado o limite máximo ora definido, compete ao legislador a definição dos critérios de gradação da multa, podendo prever causas agravantes ou atenuantes, respeitados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, sem prejuízo do controle judicial das penalidades aplicadas”.

18. É como voto.