

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 640.452 RONDÔNIA

RELATOR : MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO
RECTE.(S) : CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A -
ELETRONORTE
ADV.(A/S) : SACHA CALMON NAVARRO COELHO
ADV.(A/S) : TIAGO CONDE TEIXEIRA
RECDO.(A/S) : ESTADO DE RONDÔNIA
ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DO RIO DE JANEIRO -
ACRJ
ADV.(A/S) : ANDRE PACHECO TEIXEIRA MENDES
AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS
ADV.(A/S) : ARIANE COSTA GUIMARAES
AM. CURIAE. : IBPT- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO
E TRIBUTACAO
ADV.(A/S) : LETICIA MARY FERNANDES DO AMARAL
AM. CURIAE. : UNIÃO
ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ADVOCACIA
TRIBUTARIA - ABAT
ADV.(A/S) : HALLEY HENARES NETO
ADV.(A/S) : BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS

VOTO:

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR):

I. PRELIMINAR

1. Destaco, inicialmente, que a parte recorrente apresentou petição em que requer a desistência do presente recurso extraordinário, pois aderiu ao Programa de Recuperação de Créditos da Fazenda Pública Estadual (REFAZ-V), do Estado de Rondônia, e uma das exigências desse programa é a desistência dos recursos judiciais já interpostos.

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

processual será aplicável imediatamente aos processos em curso. O art. 998, *caput*, do CPC, por sua vez, assegura ao recorrente, a qualquer tempo e independentemente de anuência do recorrido, a possibilidade de desistir do recurso interposto. Não obstante, o parágrafo único desse dispositivo estabelece que “a desistência do recurso não impede a análise de questão cuja repercussão geral já tenha sido reconhecida e daquela objeto de julgamento de recursos extraordinários ou especiais repetitivos”.

3. Não há qualquer óbice, desse modo, à homologação da desistência, uma vez que a legislação processual reconhece essa faculdade ao recorrente. Isso, entretanto, não impede que a questão já reconhecida como detentora de repercussão geral seja apreciada pelo Plenário desta Corte, cuja *ratio decidendi* não se aplicará ao presente recurso, mas a todos os demais recursos que estão sobrestados nos Tribunais por conta da admissão da repercussão geral.

4. Com base nos arts. 932, VIII, do CPC, e 21, VIII, do RI/STF, homologo a desistência, sem prejuízo da análise da questão com repercussão geral já reconhecida, nos termos do parágrafo único do art. 998 do CPC.

II. MÉRITO

5. 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.** Saliente-se que **não se analisam, por oportunidade deste julgamento, situações de sonegação, de fraude e/ou de conluio.**

6. No caso dos autos, de maneira mais específica, discute-se a

RE 640452 / RO

constitucionalidade do art. 78, III, *i*, da Lei nº 688/1996, do Estado de Rondônia (legislação atualmente revogada), que prevê a aplicação de multa de 40% sobre o valor da operação, quando ocorrer, dentre outras hipóteses, o transporte de mercadoria desacompanhada de documento fiscal. Veja-se a redação do dispositivo em tela:

Art. 78. As infrações e as multas sujeitas a cálculo na forma do inciso III, do artigo 76 são as seguintes:

[...]

III – 40% (quarenta por cento) do valor da operação ou da prestação: (NR Lei nº 828, de 07/07/99 – D.O.E de 09/07/99)

[...]

i) pela aquisição, importação, recebimento, posse, transporte, estocagem, depósito, venda, exportação, remessa ou entrega de mercadorias desacompanhadas do documento fiscal próprio ou em situação fiscal irregular. (Nova Redação dada pela Lei nº 1057, de 1º de abril de 2002)

7. Observe-se que a multa tributária é uma penalidade que visa a punir o infrator, nesse sentido, questiona-se sobre a sua proporcionalidade em função da gravidade do ilícito cometido. Para o deslinde da controvérsia, examina-se a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal acerca da proporcionalidade das multas tributárias.

II.1. JURISPRUDÊNCIA DESTES SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

8. Quanto à *multa de ofício*, aplicada mediante autor de infração lavrado pela administração tributária, em razão do descumprimento de uma obrigação principal, este Supremo Tribunal Federal afirmou, em reiteradas oportunidades, a sua inconstitucionalidade quando exceder o valor do tributo devido, ou seja, o patamar de 100% (cem por cento) dessa

exação, como se constata a seguir:

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.

II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III – Agravo regimental improvido”. (RE 748.257 AgR, Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, j. em 06.08.2013)

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

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

2. A Corte tem firmado entendimento no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da

RE 640452 / RO

norma sancionatória, de modo que a abusividade se revela nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Entendimento que não se aplica às multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%. Precedentes.

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

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

9.No mesmo sentido cito os seguintes precedentes: ARE 905.685-AgR-segundo, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 8/11/2018; ARE 1.315.562-AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe de 20/9/2021; ARE 1.307.464-ED-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe de 7/6/2021). Registro que está pendente julgamento o Tema 1.195, cujo objeto é aferir, em sede de repercussão geral, a fixação de multa tributária de ofício, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido (RE 1.335.293, Rel. Min. Nunes Marques).

10.Por sua vez, a multa de ofício na sua vertente qualificada, aplicada pela fiscalização tributária em razão de condutas dolosas de conluio, fraude e sonegação fiscal por parte do sujeito passivo da

obrigação tributária foi submetida à apreciação deste Supremo Tribunal no RE 736.090, de relatoria do Min. Dias Toffoli, que integra o Tema 863 da repercussão geral. O julgamento recebeu a seguinte ementa:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário.

1. As multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio visam a reprimir comportamentos com elevado grau de reprovabilidade.

2. São razoáveis e proporcionais as limitações para as multas previstas na Lei nº 9.430/96, atualizada pela Lei nº 14.689/23. No caso de sonegação, fraude ou conluio, a multa é de 100% do débito (art. 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23); ou de 150% do débito, nos casos em que for verificada a reincidência do sujeito passivo (art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23), como legalmente definida (vide § 1º-A do citado artigo). Necessidade de observância do § 1º-C do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual trata de hipóteses de não aplicação da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio.

3. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 863: “Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário, caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo”.

4. Modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo-se que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese. Ficam ressalvados desses efeitos (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral.

5. Recurso extraordinário parcialmente provido”.

11.No que concerne à *multa moratória*, imposta pelo cumprimento a destempo da obrigação principal, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 582.461, Tema 214, da repercussão geral, assentou que não há efeito confiscatório na aplicação de multa fiscal moratória no importe de 20% (vinte por cento) do valor do débito. Destaco a linha de argumentação que fundamentou essa conclusão:

“1. Recurso extraordinário. Repercussão geral.

2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária.

3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS

incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea 'i' no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar 'fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço'. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado 'por dentro' em ambos os casos.

4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento).

5. Recurso extraordinário a que se nega provimento". (RE 582.461, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. em 18.05.2011)

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO

EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. VEDAÇÃO AO CONFISCO. MULTA MORATÓRIA. ADOÇÃO DO LIMITE OBJETIVO DE 20%.

1. Não merece reparo o acórdão regional que mantém o valor da multa moratória ao patamar de 20%. Trata-se de montante que se coaduna com a ideia de que a impontualidade é uma falta menos grave que a violação à legislação tributária.

2. Agravo regimental a que se nega provimento”. (RE 777.574 AgR, sob a minha relatoria, Primeira Turma, j. em 28.04.2015)

12. Saliente-se, ainda, que esta Corte analisou tema similar por ocasião do julgamento do RE 606.010 (Tema nº 872), da relatoria do Min. Marco Aurélio (j. em 24.08.2020). Nessa oportunidade, examinou-se a constitucionalidade da multa devida em razão da entrega em atraso da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, na quantia “de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF”, observados o percentual máximo de 20% (vinte por cento) e os limites legais mínimos, de acordo com o art. 7º, II, da Lei nº 10.426/2002.

13. Na opinião do ilustre Relator do feito, a avaliação da proporcionalidade das multas tributárias deve ser casuística, em consonância com a pluralidade de situações compreendidas em cada caso. Prossegue, porém, resgatando que a jurisprudência deste Tribunal reputa constitucional a multa que for “notadamente inferior à dívida” respectiva. Ao mesmo tempo, não desconsidera a relevância das obrigações acessórias para a fiscalização tributária e, por conseguinte, para a arrecadação fiscal. Tendo em vista a jurisprudência que reputa, como aludido, constitucional a multa moratória de até 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, em razão do cumprimento em atraso

RE 640452 / RO

de obrigação principal, concluiu que esse parâmetro poderia ser transposto às penalidades relativas às obrigações acessórias.

14. Cabe ainda pontuar que, segundo o voto vogal do Ministro Alexandre de Moraes, o valor do tributo sempre que possível deve ser utilizado como base de cálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória, na medida em que, “caso fosse estabelecido um valor fixo, poderia ser desvirtuada a finalidade da multa, podendo se tornar confiscatória para aqueles de renda menor, bem como irrisória para aqueles com maior capacidade contributiva”. Confirma-se a ementa do acórdão em questão:

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

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

15. A mesma preocupação quanto à razoabilidade na fixação da multa fiscal moratória em patamares superiores foi submetida à Corte no julgamento Tema 816 da repercussão geral (RE 882.461), de relatoria do Min. Dias Toffoli, que tinha por objeto a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando tal operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria. Transcrevo a ementa do referido acórdão:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 816. Direito tributário. ISS. Subitem 14.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do imposto na industrialização por encomenda. Materiais fornecidos pelo contratante. Etapa

intermediária de ciclo produtivo de mercadoria. Impossibilidade. Fixação do limite de 20% do valor do débito tributário como teto da multa moratória.

1. A solução da controvérsia quanto à incidência do ISS, nos termos do subitem 14.05 da lista anexa à LC nº 116/03, na industrialização por encomenda realizada em materiais fornecidos pelo contratante, passa pela identificação do papel que essa atividade tem na cadeia econômica. Se o objeto retorna à circulação ou à industrialização após a industrialização por encomenda, essa atividade representa apenas uma fase do ciclo econômico da encomendante, não estando, portanto, sujeita ao ISS.

2. As multas tributárias moratórias decorrem do simples atraso no pagamento do tributo. À luz dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, adota-se o patamar de 20% do valor do débito tributário como teto da multa moratória.

3. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema nº 816: “1. É inconstitucional a incidência do ISS a que se refere o subitem 14.05 da lista anexa à LC nº 116/03 se o objeto é destinado à industrialização ou à comercialização; 2. As multas moratórias instituídas pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário”.

4. Recurso extraordinário provido.

5. Modulação dos efeitos da decisão nos termos da ata de julgamento”.

II.2. PARÂMETROS PARA A FIXAÇÃO DA MULTA ISOLADA

16.No caso em exame, discute-se, à luz dos princípios da vedação ao

RE 640452 / RO

confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, a fixação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória — conduta consistente em um dever de fazer ou não fazer — que se revela instrumento indispensável à fiscalização tributária, especialmente quando não há outro meio eficaz para identificar a ocorrência do fato gerador ou mensurar o valor do tributo devido.

17.A obrigação acessória configura-se como dever instrumental imposto no interesse da fiscalização. A multa aplicada em razão de seu descumprimento, assim como a sanção decorrente do inadimplemento da obrigação principal, busca proteger o interesse público, a arrecadação fiscal e garantir os princípios da isonomia tributária e da livre concorrência. Ainda assim, por se tratar de sanção de natureza tributária, deve submeter-se ao princípio constitucional da vedação ao confisco.

18.O princípio da vedação do efeito confiscatório, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, integra o conjunto das limitações constitucionais ao poder de tributar. Nos termos do art. 146, II, da Constituição, cabe à lei complementar dispor sobre essas limitações, o que inclui a definição dos limites quantitativos das multas tributárias, à luz da razoabilidade e da proporcionalidade.

19.Até o presente momento, contudo, não há lei complementar em vigor que regulamente os patamares das multas tributárias com base nesse princípio limitador. Registra-se a tramitação do Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 124/2022, resultado dos trabalhos da Comissão de Juristas instituída pelo Ato Conjunto nº 1/2022, dos Presidentes do Senado e do Supremo Tribunal Federal, voltada à elaboração de propostas para a modernização do processo administrativo e tributário nacional.

20.Dentre suas disposições, o projeto propõe a inclusão do art. 113-A

RE 640452 / RO

no Código Tributário Nacional, para estabelecer parâmetros objetivos à aplicação de multas por infração à obrigação principal ou acessória, impondo como limite máximo o valor do tributo ou crédito cuja fiscalização tenha sido comprometida. Há, ainda, previsão de teto específico para as hipóteses de dolo, fraude, simulação, sonegação ou conluio. Eis o teor do dispositivo proposto:

Art. 1º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 113-A. As penalidades cominadas pela legislação em razão do descumprimento de obrigações principais e acessórias deverão observar o princípio da razoabilidade e guardar relação de proporcionalidade com a infração praticada pelo sujeito passivo.

§1º A multa cominada pela legislação em razão do descumprimento de obrigação principal ou acessória, exceto as multas isoladas desvinculadas de valor de crédito ou tributo, não poderá exceder o valor do próprio tributo lançado ou do crédito cuja fiscalização tiver sido afetada pela desconformidade ou pelo atraso na prestação das informações pelo sujeito passivo.

§2º A multa majorada em face da configuração de dolo, fraude, simulação sonegação ou conluio não poderá exceder ao dobro do valor da multa que seria originalmente aplicada”. (NR)

21.No que interessa ao presente julgamento, o projeto estabelece que a multa por descumprimento de obrigação acessória não pode ultrapassar o valor do tributo cuja fiscalização tenha sido comprometida. Ressalva-se, contudo, as multas isoladas desvinculadas de valor de crédito ou tributo, para as quais não há parâmetro numérico fixado, devendo a legislação observar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade em

relação à gravidade da infração praticada.

22. Na ausência de lei complementar que regulamente os limites das penalidades tributárias, cabe a esta Corte, como tem feito, conferir densidade normativa à cláusula constitucional da vedação ao confisco, fixando parâmetros razoáveis e proporcionais que orientem, sob o prisma da segurança jurídica, tanto os entes tributantes quanto os sujeitos passivos da obrigação tributária.

23. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem sinalizado que o valor da obrigação principal deve funcionar como parâmetro limitador da sanção. Nesse sentido, admite-se que a multa de ofício pelo descumprimento da obrigação principal possa alcançar até 100% do valor do tributo devido, ao passo que a multa moratória, por atraso no pagamento, não deve exceder 20% do crédito tributário — sendo este o patamar a partir do qual se reconhece o efeito confiscatório da penalidade.

24. No contexto dos deveres instrumentais tributários, instituídos no interesse da fiscalização tributária, a sanção pelo seu descumprimento pode ser aplicada mesmo na ausência de tributo exigível. Entretanto, quando a obrigação acessória estiver associada a operação potencialmente tributável, mostra-se razoável admitir que a multa por seu descumprimento não seja mais onerosa que a penalidade aplicável à obrigação principal correlata.

25. Nessas hipóteses, e em coerência com o entendimento antes exposto, entendo que a multa isolada não pode exceder o limite de 20% (vinte por cento) do valor do tributo ou do crédito cuja fiscalização tenha sido obstaculizada pelo descumprimento do dever instrumental. A base de cálculo da penalidade, portanto, deve guardar correlação com o valor do tributo ou crédito associado à operação fiscalizada. Tal critério, além

de assegurar proporcionalidade, também reflete a capacidade contributiva do sujeito passivo, evitando que a multa por descumprimento de uma obrigação acessória exceda o limite quantitativo fixado para a obrigação principal e para correlatas sanções por seu descumprimento.

26.No caso concreto, a multa isolada em voga é fixada em “40% (quarenta por cento) do valor da operação ou da prestação”, quando há, dentre outras hipóteses, a “remessa [...] de mercadorias desacompanhadas do documento fiscal próprio” – ressalte-se que a sua aplicação independe da configuração de hipótese de sonegação, de fraude ou de conluio. O vício de inconstitucionalidade fica ainda mais claro quando se verifica que o exercício da atividade tributária, na situação em tela, jamais importaria a carga tributária de 40% do valor da mercadoria respectiva, sob pena de caracterizar o confisco (art. 150, IV, da CF/1988), dada a imposição *excessiva* que inviabiliza o livre exercício de atividade econômica. Nem se argumente ainda que, no caso em análise, não há tributo devido. Isso, porque, a obrigação acessória em questão visa a informar a Administração acerca dos elementos fáticos necessários para a apuração do ICMS. A substituição tributária, ademais, não é um impeditivo dessa condição.

27.Observe-se, por fim, que, em observância ao princípio da separação dos Poderes, cabe ao legislador a definição dos critérios de aplicação das sanções tributárias. A proposta ora apresentada consiste tão somente na fixação de um limite máximo constitucionalmente admissível, a ser respeitado na aplicação de multas isoladas por descumprimento de obrigações acessórias. Diferentemente da obrigação principal, que impõe apenas o pagamento de uma quantia, as obrigações acessórias abrangem um amplo conjunto de comportamentos fiscalmente relevantes. A busca pela proporcionalidade na imposição de multas demanda, portanto, a *tipificação legal* de condutas, consideradas a sua natureza e gravidade.

Nesse contexto, é facultado ao legislador prever causas agravantes ou atenuantes, aplicáveis pela autoridade fiscal, desde que observado o limite ora definido, sem prejuízo do controle judicial da sanção.

III. CONCLUSÃO

28. Diante do exposto, homologo a desistência e dou provimento ao recurso extraordinário, a fim de declarar a inconstitucionalidade do art. 78, III, *i*, da Lei nº 688/1996, do Estado de Rondônia, uma vez que a multa isolada não pode exceder a 20% (vinte por cento) do tributo devido. Proponho a fixação da seguinte tese de julgamento: *“A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco.”*.

É como voto.