

RELATÓRIO DE PESQUISA

APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA POR
DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA
ACESSÓRIA - DIAGNÓSTICO NACIONAL E
EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

15 de junho de 2023

**ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA POR DESCUMPRIMENTO
DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA - DIAGNÓSTICO NACIONAL E
EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL**

RELATÓRIO DE PESQUISA

Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) - FGV Direito SP

Equipe de Pesquisa:

Eurico Marcos Diniz de Santi (Coordenador Acadêmico)
Júlio de Oliveira (Coordenador Executivo)
Breno Ferreira Martins Vasconcelos (Pesquisador)
Bruno Fajersztajn (Pesquisador)
Carla Mendes Novo (Pesquisadora)
Gabriel Caldiron Rezende (Pesquisador)
Maria Andréia Ferreira dos S. Santos (Pesquisadora)
Maria Raphaela Dadona Matthiesen (Pesquisadora)
Paulo Carvalho (Pesquisador)
Renata Andrade (Pesquisadora)
Wellington Cruz (Pesquisador)

**SÃO PAULO
JUNHO DE 2023**

I. OBJETO DA PESQUISA

As multas de mora ou punitivas podem ser aplicadas de ofício ou de forma isolada. Como já estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal (STF), “As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa”.¹

Especificamente quanto à multa isolada, muito se discute sobre a constitucionalidade e legalidade da sua imputação nos casos em que decorrente de descumprimento de obrigações acessórias. A controvérsia sobre a questão está representada pela afetação do recurso extraordinário (RE) nº 640.452 como Tema 487 da repercussão geral no STF.²

O julgamento do referido RE foi iniciado em dezembro de 2022, oportunidade em que o Ministro Relator Luís Roberto Barroso propôs a fixação da seguinte tese: “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”.

Os limites quanto à aplicação das penalidades impostas de forma isolada, contudo, ainda não foram tratados de forma sistematizada pelo Poder Judiciário, sinalizando a importância da realização de estudo acadêmico que traga elementos capazes de subsidiar a criação de parâmetros para a imposição de multa por descumprimento de obrigação tributária acessória.

II. METODOLOGIA

A primeira etapa da pesquisa descrita neste relatório, de natureza qualitativa, foi estruturada com base nos seguintes levantamentos:

- b. Diagnóstico do cenário nacional: identificação das regras vigentes nos Estados e no Distrito Federal que dispõem sobre a aplicação de multas por

¹ AI-AgR 727.872/RS, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 18/5/2015

² Objeto da repercussão geral: 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.

descumprimento de obrigação tributária acessória nos casos em que não há tributo devido.

- c. Experiência internacional: identificação das normas que dispõem sobre a aplicação de multas por descumprimento de obrigação tributária acessória nos casos em que não há tributo devido em outros 6 países (África do Sul, Colômbia, Estados Unidos, França, México e Reino Unido). Os países foram selecionados com base na metodologia adotada para elaboração do Relatório de Pesquisa “Aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa”, produzido pela Rede de Pesquisas da Fundação Getulio Vargas.

Considerando a variedade de obrigações acessórias existentes em cada jurisdição analisada, bem como a previsão de penalidades específicas para o seu respectivo descumprimento, para viabilizar a pesquisa e elaborar um parâmetro de comparação com a multa objeto do Tema 487 da repercussão geral, adotamos como critério para o levantamento as multas aplicadas em razão da falta de apresentação de declarações fiscais exigidas por lei, sua apresentação em atraso ou sua apresentação com erros.

Desse modo, a análise descrita no presente relatório não é exaustiva quanto às penalidades passíveis de aplicação para todas as obrigações acessórias previstas nos Estados e Países pesquisados, sendo apropriada a sua leitura nos limites do recorte acima explicado.

III. OBJETIVO

O projeto tem como objetivo apresentar o mapeamento do cenário atual de imposição, por Estados e Distrito Federal, de multas por descumprimento de obrigação tributária acessória nos casos em que não há tributo devido no Brasil, e sua comparação com os modelos identificados na experiência internacional. Espera-se, com este relatório, complementar ao Relatório de Pesquisa “Aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa”, contribuindo com o objetivo geral de construir uma visualização sistemática dos modelos de sanção adotados no Brasil e em outros países, bem como com o desenho de futuras legislações.

IV. RESULTADOS DA PRIMEIRA ETAPA DE PESQUISA – ANÁLISE QUALITATIVA

IV.1 Diagnóstico do cenário nacional

Como mencionado na descrição do recorte metodológico, diante do grande número de obrigações acessórias criadas pelos Estados e Distrito Federal, bem como das respectivas penalidades impostas em caso de seu descumprimento, a fim de delimitar o objeto não exaustivo de pesquisa, foi levantada, para cada ente subnacional, ao menos uma multa aplicada em razão da (i) ausência de entrega de documentos fiscais ou (ii) sua entrega em atraso ou (iii) com erro.

Conforme se extrai da Matriz de Pesquisa que acompanha este relatório, para a identificação de parâmetros de recorrência das multas por descumprimento de obrigação acessória, foram buscados 3 importantes elementos sobre sua formação: (i) sua **modalidade** – se *ad rem* ou *ad valorem*, isto é, se calculado com base em um valor único, dependente da quantidade transacionada, ou por meio da aplicação de uma alíquota incidente sobre determinada base de cálculo -, (ii) sua **base de cálculo** e (iii) sua **alíquota**, caso se trate de penalidade calculada *ad valorem*.

Quanto ao primeiro parâmetro, a **modalidade da penalidade**, identificamos que **3** dos 27 Estados analisados (11,1% do total) adotam o modelo *ad rem* para a imputação de penalidade por descumprimento de dever instrumental. É o caso do Distrito Federal (DF), do Pará (PA) e da Paraíba (PB), que preveem os seguintes valores fixos:

DF	Art. 66, 66-B e 66-C da Lei nº 1.254/96	<p>Multa no valor de R\$ 3.250,38 caso a empresa de transporte, o transportador autônomo e os depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de bens ou mercadorias, entreguem, remetam, transportem, recebam, estoquem ou depositem mercadoria desacompanhada de documento fiscal ou acompanhada de documento fiscal inidôneo.</p> <p>Multa no valor de R\$1.805,75 caso o contribuinte ou responsável deixe de entregar ao destinatário ou de exigir do remetente ou do prestador documento fiscal de operações ou de prestações realizadas.</p> <p>Multa no valor de R\$1.264,03 na hipótese de o contribuinte ou o responsável deixar de emitir documento fiscal em operação ou prestação não sujeita ao pagamento do imposto.</p>
----	---	--

PA	Art. 78 da Lei nº 5530/89	<p>Na hipótese de descumprimento da obrigação acessória, serão aplicadas as seguintes multas, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando devido: (...)</p> <p>VIII - com relação à apresentação, em qualquer meio, de informações econômicas e fiscais: (NR)</p> <p>a) não entregar informações econômicas e fiscais - multa equivalente:</p> <p>1 - ao valor de 100 (cem) UPF-PA, a partir do dia seguinte à data prevista na legislação tributária para entrega da informação até o último dia do mês da referida data;</p> <p>2 - a 0,5% (cinco décimos por cento) do valor das operações de saídas e/ou das prestações de serviço do período em referência, aplicada cumulativamente com a multa prevista no item 1 desta alínea, até o limite de 7.000 (sete mil) UPF-PA, no mês subsequente ao mês da data prevista na legislação tributária para entrega da informação, incluído o primeiro até o último dia daquele mês;</p> <p>3 - a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e/ou das prestações de serviço do período em referência, aplicada cumulativamente com a multa prevista no item 1 desta alínea, até o limite de 10.000 (dez mil) UPF-PA, nos meses seguintes ao mês subsequente referido no item 2 desta alínea;</p>
PB	Lei nº 6.379/96	<p>Art. 88. Será adotado, também, o critério referido no inciso I do art. 80, com aplicação de multa, na forma a seguir: (Redação dada pela Lei Nº 7.488 DE 01.12.2003, DOE PB de 02.12.2003)</p> <p>I - de 10 (dez) a 300 (trezentas) UFR-PB, nos seguintes casos:</p> <p>a) aos que transportarem, receberem, estocarem, depositarem mercadorias ou efetuarem prestações de serviços de transporte sem etiqueta ou visto no documento fiscal, Termo de Responsabilidade de Mercadorias em Trânsito ou Passe Fiscal, emitidos pelos Postos Fiscais de fronteira, ou sem o registro de passagem do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE); (Redação da alínea dada pela Lei Nº 9.550 DE 06.12.2011, DOE PB de 07.12.2011)</p> <p>b) aos que, antes de qualquer ação fiscal, deixarem de entregar documentos fiscais correspondentes às mercadorias ou aos bens transportados;</p> <p>IV - de 10 (dez) a 300 (trezentas) UFR-PB, aos que cometerem as infrações relativas a documentos fiscais eletrônicos, abaixo relacionadas:</p> <p>a) deixarem de emitir documento fiscal eletrônico, quando este for exigido, desde que a irregularidade não tenha sido detectada na fiscalização de trânsito de mercadorias; (...).</p>

Os outros **24** Estados (89,9% do total) estão enquadrados na modalidade *ad valorem*, com a previsão legislativa de aplicação de uma alíquota sobre a base de cálculo determinada pela lei.

Ao analisarmos as bases de cálculo mais recorrentes neste universo, a fim de identificar o segundo parâmetro, verificamos o seguinte cenário:

Base de cálculo	Recorrência	%
Valor da operação	12	50,0
Valor do imposto	9	37,5
Valor do imposto ou valor da operação	3	12,5

Como se vê, o valor da operação é predominantemente adotado como base de cálculo mais recorrente, representando metade das normas identificadas. Somando-se essa recorrência com os casos em que há previsão tanto de utilização do valor imposto, como do valor da operação, o percentual alcança 62,5% das hipóteses legais analisadas.

No que diz respeito ao terceiro parâmetro, a **alíquota**, verificamos que, por vezes, há a previsão de mais de uma alíquota de penalidade por descumprimento de obrigação acessória por Estado. Os Estados que utilizam o valor da operação como base de cálculo adotam as seguintes alíquotas:

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

A relação acima demonstra que não há consenso, entre os Estados, sobre qual o parâmetro adequado para a fixação de penalidades por descumprimento de deveres instrumentais. Enquanto alguns Estados, como Minas Gerais e Tocantins, preveem a penalidade em 40% do valor da operação, outros, como Pernambuco e Rio de Janeiro, punem o descumprimento de obrigações acessórias à alíquota de 4% do valor da operação.

Considerando, ainda, os 9 Estados que utilizam o valor do imposto como base de cálculo, foi possível identificar cenário um pouco mais homogêneo no que diz respeito às alíquotas aplicáveis:

Alíquota	Recorrência	Estados
80%	12	PI
100%	8	AC, AL, BA, ES, MA, RS, RO e RR
200%	1	RR

Por fim, com relação aos 3 Estados que preveem multas por descumprimento de obrigação acessória tanto sobre o valor do imposto, como sobre valor da operação, constatamos o seguinte:

Base de cálculo	Alíquota	Recorrência	Estados
Valor do imposto	200%	1	AP
	100%	2	AM e SE
Valor da operação	12%	1	SE
	15%	1	AP
	10%, limite de R\$5.000,00	1	AM

IV.2 Diagnóstico da experiência internacional

O levantamento realizado para o diagnóstico do cenário internacional também foi pautado pelo recorte das infrações relacionadas à falta de apresentação de declarações fiscais exigidas por lei, sua apresentação em atraso, ou sua apresentação com erros.

Considerando as diferenças entre os sistemas tributários dos países pesquisados, nos casos em que identificada a imposição de penalidades de acordo com o tributo vinculado à infração, como na Colômbia e no Reino Unido, foram analisadas as multas aplicadas ao *Corporate Tax* e ao *Value Added Tax* (“VAT”).

Nessa etapa, foram identificadas multas aplicadas nas modalidades *ad rem* (África do Sul, México e Reino Unido³) e *ad valorem* (Colômbia, Estados Unidos, França e Reino Unido⁴).

³ Na hipótese de multas aplicadas em razão do descumprimento de obrigações acessórias relativas ao VAT.

⁴ Na hipótese de multas aplicadas em razão do descumprimento de obrigações acessórias relativas ao corporate tax.

No Reino Unido, a aplicação de penalidades na modalidade **ad rem** é estabelecida no valor único de 200 libras para os contribuintes que alcançarem pontuação máxima de infrações relacionadas à ausência de declaração tempestiva relacionada ao VAT.

África do Sul e México, por sua vez, adotam valores (i) escalonados de acordo com o montante do tributo (África do Sul) ou (ii) a serem arbitrados pela autoridade fiscal com base em limites mínimos e máximos estabelecidos em lei (México).

Na modalidade **ad valorem**, foi identificada a prevalência de multas incidentes sobre o **valor do tributo** devido. A única exceção se encontra na Colômbia, que adota como base de cálculo das penalidades o valor dos **depósitos bancários ou dos recebimentos brutos do período**.

Não foi identificada, na experiência internacional, a imposição de multas calculadas sobre o **valor da operação**.

Com relação às alíquotas, como se verifica na matriz de pesquisa, o percentual base mais elevado foi identificado no Reino Unido, que prevê multas de até 30% para o descumprimento de obrigações acessórias relativas ao *corporate tax*.

As multas previstas na modalidade *ad valorem* podem ser sintetizadas conforme a tabela a seguir:

País	Alíquota	Base de cálculo
Colômbia (imposto sobre a renda)	20%	Valor dos depósitos bancários ou dos recebimentos brutos do período
Colômbia (imposto sobre vendas)	10%	
Estados Unidos	5% por mês de atraso (limitado a 25%)	Valor do tributo
França	10% (percentual base)	Valor do tributo
Reino Unido	30% a 100%: infrações deliberadas e intencionais 20% a 70% infrações deliberadas, mas não intencionais 10% a 30% ou 0% a 30%, a depender do momento em que a falha é noticiada ao fisco: infrações não deliberadas	Valor do tributo

Além dos percentuais base, Reino Unido (para *corporate tax*) e França apresentam **escalonamento dos percentuais aplicáveis**, de acordo com (i) o tempo entre a ocorrência da infração e sua comunicação à autoridade fiscal para regularização, e (ii) a conduta do contribuinte. Nesses casos, será autorizada a majoração das penalidades em até 70% e 80% do valor do tributo, respectivamente.