



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Representação Judicial
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional
Coordenação de Consultoria Judicial
Redução de Litigiosidade

PARECER SEI Nº 3679/2026/MF

Documento público. Ausência de sigilo.

Dispensa. Tema nº 487 de repercussão geral: 1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória 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. 3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, e, 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. 4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras.

Modulação dos efeitos da decisão a partir da data da publicação da ata de julgamento do mérito (**7/1/2026**).

Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, VI, "a", da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Vinculação da Receita Federal do Brasil (art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002)

I

1. Trata-se da análise do julgamento do Recurso Extraordinário nº 640452/RO, submetido à sistemática da repercussão geral (**Tema 487**), no qual o Supremo Tribunal Federal (STF) fixou a seguinte tese:

1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória 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.
3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, e, 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.
4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras.

2. Considerando a pacificação do tema, a presente manifestação objetiva formalizar a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais, bem como delimitar a extensão e o alcance do julgado, a fim de permitir que a decisão do STF seja corretamente observada pela Receita Federal do Brasil (RFB), nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014.

II

3. No julgamento do Tema 487 de repercussão geral, foi posta à apreciação do STF o "Caráter confiscatório da 'multa isolada' por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental".

4. O processo foi julgado na origem pelo Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia (TJRO), para o qual a multa isolada que ultrapassasse o patamar de 30% do valor da operação seria inconstitucional^[1]. No caso concreto, a multa fixada com fundamento no art. 78, III, alínea i, da Lei estadual nº 688, de 1996^[2] (mercadoria desacompanhada de documento fiscal próprio), foi reduzida de 40% a 5%.

5. O Recurso Extraordinário foi interposto pela Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte) que pontuava que o patamar de 5% sobre o valor da operação persistiria confiscatório, notadamente porque o tributo devido (ICMS) foi integralmente recolhido (substituição tributária). Por outro lado, a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 688, de 1996, implicaria a repriminção da legislação anterior, que previa multa calculada sobre o valor do tributo devido e não sobre o valor da operação. Como o tributo foi recolhido em sua inteireza, não haveria multa a ser aplicada.

6. Apesar da homologação do pedido de desistência do RE nº 640452/RO, deu-se seguimento ao julgamento da repercussão geral, na forma do parágrafo único do art. 998, do CPC. Em sessão plenária finalizada em **17/12/2025**, apreciando o tema 487 de repercussão geral, o STF proferiu acórdão assim ementado:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Tema nº 487. Multa tributária isolada. Vedação do efeito confiscatório. Fixação de limites pelo STF na ausência de lei complementar federal. Razoabilidade, proporcionalidade, segurança jurídica e grau de comprometimento dos sujeitos passivos com o compliance tributário. Vetores interpretativos. I. Caso em exame 1. Trata-se de recurso extraordinário interposto pela parte contribuinte contra acórdão mediante o qual o Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia deu parcial provimento a sua apelação para reduzir a multa tributária isolada de 40% sobre o valor da operação ao patamar de 5%, por considerá-la confiscatória. II. Questão em discussão 2. A questão em discussão consiste em saber quais são os limites da multa tributária por descumprimento de dever instrumental aplicada isoladamente e estipulada em percentual. III. Razões de decidir 3. As multas desempenham importantes funções cabendo destacar: a preventiva, a didática e, precipuamente, a punitiva. A função preventiva tem 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. 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” (SILVA, Paulo R. Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 124). 4. A vedação da utilização de tributos com efeitos confiscatórios, como consignou o Ministro Celso de Mello na apreciação da ADI nº 1.075/DF-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”. 5. Considerando a ausência de lei complementar federal tratando do assunto, o Supremo Tribunal Federal fixou, em tese conciliadora e com base na proporcionalidade, na razoabilidade, na segurança jurídica e no grau de compromisso dos sujeitos passivos com o compliance tributário, as limitações quantitativas e qualitativas à multa tributária por descumprimento de dever instrumental aplicada isoladamente e estipulada em percentual. IV. Dispositivo e tese 6. Desistência do recurso extraordinário homologada. Tese de julgamento: “1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória 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. 3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, e, 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. 4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras”. 7. Foram modulados os efeitos da decisão, estabelecendo que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do

mérito, ficando ressalvados da modulação: (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; e (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. Dispositivos relevantes citados: CF/88, arts. 146, inciso III; e 150, inciso IV. Jurisprudência relevante citada: ADI nº 1.075/DF-MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 24/11/06.

7. A questão jurídica decidida sob o regime da repercussão geral encontra-se pacificada, com trânsito em julgado em **24/4/2026**.

8. O julgamento do Tema 487 atrai a aplicação do disposto no art. 19, VI, "a", da Lei nº 10.522, de 2002. Cabe à PGFN, então, **identificar o conteúdo e os limites de aplicação da tese jurídica acolhida pelo STF (*ratio decidendi*)**, para que seja adequadamente observada pelos órgãos da Administração Tributária.

III

9. Para um melhor entendimento do que estava sob julgamento, cumpre trazer alguns esclarecimentos quanto à **questão de direito** submetida à apreciação.

10. Ao tempo do reconhecimento da repercussão geral (**7/10/2011**), a matéria restou assim definida:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PUNIÇÃO APLICADA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEVER INSTRUMENTAL RELACIONADO À OPERAÇÃO INDIFERENTE AO VALOR DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA (PUNIÇÃO INDEPENDENTE DE TRIBUTO DEVIDO). "MULTA ISOLADA". CARÁTER CONFISCATÓRIO. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE. QUADRO FÁTICO-JURÍDICO ESPECÍFICO. PROPOSTA PELA EXISTÊNCIA DA REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA CONSTITUCIONAL DEBATIDA. Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão sobre o caráter confiscatório, desproporcional e irracional da multa em valor variável entre 40% e 05%, aplicada à operação que não gerou débito tributário.

11. Naquela oportunidade, era comum ao STF analisar a constitucionalidade das multas tributárias casuisticamente, a exemplo do julgamento dos Temas 872[3], 736[4] e 214[5] de repercussão geral.

12. Ocorre que mais recentemente houve uma mudança de postura da corte. Ao invés de decidir a constitucionalidade do percentual de multa aplicado na legislação sob análise, o STF tem optado pela definição de parâmetros máximos a serem observados pelo aplicador do direito, a exemplo do julgamento dos Temas 863[6], 816[7] de repercussão geral.

13. Nessa nova perspectiva, o julgamento do Tema 487 se propôs a traçar os parâmetros de constitucionalidade da multa isolada aplicada pelo descumprimento deveres instrumentais. A complexidade do tema, contudo, exigiu fossem traçados alguns cortes metodológicos, conforme se extrai dos seguintes excertos dos votos exarados no julgamento:

Ministro Roberto Barroso – Voto relator:

A questão em discussão consiste em saber quais são os limites da multa tributária por descumprimento de dever instrumental aplicada isoladamente e em percentual. (Ministro Roberto Barroso, voto relator)

Ministro Dias Toffoli – Voto Vista – Redator do acórdão:

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: (i) no valor do tributo; (ii) no valor da operação ou prestação; (iii) no 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.

Ministro Ricardo Zanin - Voto vista:

Em sua obra intitulada “Multas no Direito Tributário”, Bruno Fajersztajn esclarece que a classificação da multa como “isolada” tem por objetivo apenas destacar que ela foi **constituída independentemente de um crédito tributário principal**, que pode já ter sido pago ou sequer ser devido.

(...)

Embora as multas isoladas estejam muito identificadas com o descumprimento de obrigações acessórias, elas costumam ser aplicadas também em outros contextos no âmbito do direito tributário. (...)

(...)

No contexto de prejuízos a controles, merece destaque o impacto nocivo que o descumprimento de obrigações acessórias pode ter no âmbito aduaneiro, podendo comprometer significativamente os instrumentos de controle e fiscalização do comércio exterior.

Nos termos do art. 237 da Constituição, “a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda”, que o faz por meio da Receita Federal do Brasil (art. 6º, I, c, da Lei 10.593/2002 e art. 15, parágrafo único, do Decreto 6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro).

Como se sabe, as atribuições da Aduana não se restringem à fiscalização dos impostos incidentes na importação e exportação. Envolvem também o controle de legalidade sobre ingresso de bens no país, a fim de prevenir riscos à ordem econômica, sanitária e ambiental, bem como à própria segurança nacional.

(...)

É inegável, portanto, que as **multas isoladas** aplicadas pela RFB em razão do “descumprimento de obrigações acessórias decorrentes dos deveres instrumentais” **no âmbito da Aduana** protegem bens jurídicos que transcendem o mero interesse arrecadatário vinculado aos impostos incidentes no comércio exterior.

14. O voto relator (Ministro Roberto Barroso) foi inicialmente acompanhado pelos Ministros Edson Fachin, André Mendonça e Gilmar Mendes. Em voto vista, o Ministro Dias Toffoli divergiu parcialmente do relator, sendo seguido pelos Ministros Alexandre de Moraes, Flávio Dino, Cármen Lúcia e Nunes Marques. O Ministro Cristiano Zanin também apresentou voto vista, mais próximo do que propôs o Ministro Dias Toffoli, sendo seguido pelo Ministro Luiz Fux. Diante do impasse, foi adotada uma proposta conciliadora, a partir do voto Ministro Dias Toffoli, o que se passa a expor no tópico seguinte.

IV

15. A partir de um breve apanhado da classificação adotada pela doutrina a respeito das multas tributárias, o **voto condutor do acórdão (Ministro Dias Toffoli)** salientou que a discussão no julgamento do Tema 487 alcança “as limitações das **multas punitivas decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais**”, quando estipuladas em percentual (*ad valorem*[\[8\]](#)).

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”. No presente RE nº 640.452/RO, Tema 487 da RG, Rel. Min. **Roberto Barroso**, são analisados os limites da multa por descumprimento de dever instrumental, aplicada isoladamente.

16. A exemplo do que consignado no julgamento dos temas 863 e 816 de repercussão geral, considerou-se a necessidade de a legislação complementar fixar os limites qualitativo e quantitativo das multas tributárias, uniformizando o tratamento da matéria nas legislações dos diversos entes da federação (art. 146, III, da CF).

17. Na ausência da norma geral e considerando a necessidade de proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, notadamente quanto à vedação do confisco (art. 150, VI, CF), cabe a atuação do Poder Judiciário, por provocação.

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.

18. Ressaltou-se que a conformidade das multas por descumprimento dos deveres instrumentais (aplicadas isoladamente ou associadas ao descumprimento da obrigação principal) foi objeto de análise pelo STF em poucas ocasiões, notadamente em razão “da necessidade de exame aprofundado de questões fáticas e de circunstâncias individuais concretas”.

19. A esse respeito, no julgamento do **RE 606.010/PR (Tema 872)**, o STF julgou constitucional a penalidade prevista no **art. 7º, II, da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002**[\[9\]](#), fixada no percentual de 2% ao mês ou fração, limitada a 20%, decorrente de atraso ou não entrega da DCTF e incidente sobre o montante do tributo informado na declaração (ainda que pagos).

20. O citado precedente, contudo, não pode ser utilizado para reconhecer a inconstitucionalidade de “qualquer outra multa decorrente de descumprimento de dever instrumental aplicada em patamar superior a esse”.

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 à 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.

21. Também não seria o caso de invocar o precedente formatado no **RE 582.461/SP (Tema 214)** que reconheceu a constitucionalidade da multa moratória fixada no percentual de 20% do tributo devido. “Enquanto a multa moratória surge com a falta de pagamento do tributo até a data do seu vencimento, a multa pelo descumprimento de obrigação acessória origina-se de fato distinto”.

22. A situação ora analisada mais se assemelharia ao julgamento do **RE 754.554/GO-AgRg**, em que julgada inconstitucional multa decorrente do descumprimento dos deveres instrumentais no percentual de 25% sobre o valor da operação. Na oportunidade, entendeu-se pela inconstitucionalidade da multa quando superasse o valor do tributo vinculado.

23. Foram traçados os seguintes parâmetros a serem observados para fins de constitucionalidade da multa isolada: **(i)** aplicação do princípio da consunção; **(ii)** fixação de teto sobre tributo ou crédito indevido vinculado; **(iii)** fixação de teto sobre importância relacionada à penalidade, sempre que não houver tributo ou crédito indevido vinculado; **(iv)** gradação dos tetos fixados de acordo com a individualização da conduta do agente.

24. **Destaca-se que os tetos estipulados não substituem a base de incidência da multa tal qual prevista na legislação de regência, servindo a uma etapa posterior, para fim de exclusão do montante que eventualmente ultrapassar os parâmetros fixados.**

IV. 1 Parâmetros de constitucionalidade

Princípio da Consunção

25. De acordo com o citado princípio, “o ilícito mais abrangente absorve o ilícito menos abrangente”, devendo-se considerar que o concurso pode se dar em relação a diferentes infrações por descumprimento de deveres instrumentais, bem como nos casos de descumprimento de um dever instrumental associado ao descumprimento do dever de pagar tributos.

Teto sobre tributo ou crédito indevido vinculado

26. Estabeleceu-se como limite do valor da multa o percentual de 60%, podendo chegar a 100%, quando constatadas circunstâncias agravantes.

27. Os referidos percentuais de teto se aplicam sempre que houver tributo ou crédito indevido vinculado, ainda que a multa seja fixada sobre o valor de uma operação associada.

Vale 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, considerando o critério da adequação.**

28. Nas hipóteses em que não há exigência tributária (ex. isenção, imunidade, alíquota zero), mas é possível identificar o valor do tributo correspondente (como se devido fosse), também são aplicados os percentuais em referência.

A inexistência de efetivo tributo pode se 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 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.**

Teto sobre a importância relacionada à penalidade

29. Estabeleceu-se como limite do valor da multa o percentual de 20% do referido valor (operação ou prestação vinculada à penalidade), podendo chegar a 30% quando constatadas circunstâncias agravantes.

30. Trata-se de regra residual, aplicável quando não for possível calcular o tributo ou o crédito indevido vinculado à operação.

(...)

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.

(...)

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, a meu ver, não vislumbro, a priori, inconstitucionalidade sob a óptica 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.

Individualização da conduta do agente

31. Os parâmetros em referência foram direcionados ao legislador e aos aplicadores da lei, que deverão estabelecer uma gradação entre as penalidades conforme a maior ou menor gravidade do comportamento descrito no tipo e considerar não só a existência de circunstâncias agravantes, como também atenuantes.

(...)

Insta esclarecer que, respeitados os limites previstos na tabela, cabe aos legisladores federais, distritais, 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.

(...)

Nessa toada, é certo que os limites previstos na tabela, **por si sós**, não autorizam o legislador a simplesmente cominar multa em montante igual a esses limites para **qualquer** hipótese de descumprimento de dever instrumental. Se assim 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.

32. Igualmente se faz necessária a observância ao princípio da insignificância, “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 preventivo”.

33. Nesse sentido, o atendimento aos percentuais fixados não implica necessária constitucionalidade da multa se as circunstâncias do caso concreto demonstrarem, excepcionalmente, seu caráter confiscatório.

IV.2 Exclusão das multas aduaneiras

34. Importante ressalva foi introduzida ao julgamento após intervenção da Fazenda Nacional, na condição de *amicus curiae*. Trata-se da particularidade das multas aduaneiras, aplicadas pela Receita Federal do Brasil no exercício da fiscalização e controle sobre o comércio exterior (art. 237, CF).

35. Considerando que as penalidades aduaneiras transcendem a fiscalização de impostos, envolvendo outros bens jurídicos relacionados à ordem econômica, sanitária e ambiental, o juízo de proporcionalidade e razoabilidade de tais sanções não se submete ao princípio do não-confisco.

36. A questão foi introduzida pelo **Ministro Cristiano Zanin**, que destacou a atuação da Receita Federal do Brasil em conjunto com outros órgãos na proteção de “bens jurídicos que transcendem o mero interesse arrecadatário vinculado aos impostos incidentes no comércio exterior”. Em seu voto vista, são listadas algumas multas aduaneiras (**arts. 705, 706, 709, 710, 711 e 726 do Decreto Nº 6759, 5 de fevereiro de 2009**), cuja lógica diferenciada justifica sejam afastadas do julgamento do Tema 487 de repercussão geral.

Voto vista - Ministro Cristiano Zanin:

Como se sabe, as atribuições da Aduana não se restringem à fiscalização dos impostos incidentes na importação e exportação. Envolvem também o controle de legalidade sobre ingresso de bens no país, a fim de prevenir riscos à ordem econômica, sanitária e ambiental, bem como à própria segurança nacional.

(...)

É inegável, portanto, que as multas isoladas aplicadas pela RFB em razão do “descumprimento de obrigações acessórias decorrentes dos deveres instrumentais” **no âmbito da Aduana** protegem bens jurídicos que transcendem o mero interesse arrecadatário vinculado aos impostos incidentes no comércio exterior.

(...)

Não por outra razão, diversas multas isoladas nessa seara tomam como referência o **valor aduaneiro da mercadoria**, não obstante seja perfeitamente possível identificar o crédito tributário efetivo ou potencial envolvido.

(...)

Com a devida vênia dos entendimentos em sentido contrário – **e sem qualquer juízo de valor sobre a adequação ou proporcionalidade de cada uma dessas sanções especificamente** – não vislumbro razão, numa avaliação preliminar, para que todas elas sejam necessariamente graduadas ou limitadas em função do valor dos tributos, efetivos ou potenciais, incidentes na importação, sob pena de confisco, conforme concluíram os Ministros cujos votos me antecederam.

37. A **objeção do Ministro Zanin** foi acatada na tese conciliadora formatada ao final do julgamento e, portanto, **concerne nas razões de decidir do julgado nesse ponto**. Importante se faz destacar que a referência a algumas multas no corpo do seu voto é meramente exemplificativa e ilustrativa, não sendo possível concluir que apenas elas estariam excluídas do julgamento. Sua clara intenção foi excluir do Tema 487 da repercussão geral toda e qualquer multa aduaneira.

38. Essa é a conclusão que se extrai do seguinte entendimento exarado pelo Ministro Dias Toffoli em complemento de voto:

Quanto a esse ponto, destaco que a demanda, desde a origem, passou ao largo das multas aduaneiras, as quais têm particularidades e, geralmente, grande conexão com o controle do tráfego internacional de mercadorias ou a regularidade do serviço aduaneiro.

Não seria razoável, portanto, que essas multas ficassem sujeitas às limitações que vierem a ser estabelecidas no julgamento do presente tema de repercussão geral. Aliás, essa foi uma das preocupações demonstradas, em memorial de julho de 2025, pela Fazenda Nacional, que pede sejam excluídas da tese as multas aduaneiras

Além disso, as infrações de natureza predominantemente administrativa merecem análise própria quanto à razoabilidade e à proporcionalidade das sanções. Nesse sentido: ADI nº 3.465/DF, de cujo acórdão fui designado redator, a qual tratou de multa isolada no contexto da produção de biodiesel.

39. Conforme o Ministro Dias Toffoli, as multa aduaneiras, não analisadas no *leading case*, podem ou não se relacionar com o tráfego internacional de mercadorias ou com a regularidade do serviço aduaneiro, do que se deduz que a exclusão do Tema 487 abrange também aquelas multas que não sejam estritamente ligadas a esse tipo de controle.

40. **É dizer, estão afastadas do Tema 487 de repercussão geral toda e qualquer multa aduaneira, a elas não se aplicando quaisquer dos critérios**

definidos na tese, como os limites de teto ou mesmo a referência ao princípio da insignificância.

IV. 3 Tese formatada e modulação de efeitos

41. Foi formatada a seguinte tese:

1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória 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.
3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, e, 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.
4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras.

42. Em atenção aos princípios da segurança jurídica e do interesse social, houve a modulação dos efeitos da tese fixada, aplicável a partir da **data de publicação da ata do julgamento do mérito (7/1/2026)**. Foram ressalvadas da modulação as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão, bem como os fatos geradores ocorridos em relação aos quais não tenha havido o pagamento até a referida data.

V

43. Ante o exposto, propõe-se a inclusão do tema objeto do presente parecer na lista de dispensa de contestação e recursos desta Procuradoria-Geral, com fulcro no art. 19, VI, "a", da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, e 2º-A da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:

1.26 Multas

Limites da multa isolada por descumprimento de deveres instrumentais

Resumo: no julgamento do **Tema 487 de Repercussão Geral**, o Supremo Tribunal Federal (STF) analisou o caráter confiscatório da multa isolada por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, quando aplicada em percentual, fixando os seguintes parâmetros de constitucionalidade:

1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória 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.

3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, e, 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.

4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras.

Observação: Os limites propostos não substituem a base de incidência da multa tal qual prevista na legislação de regência, servindo tão-somente para excluir o montante que eventualmente ultrapassar os parâmetros fixados.

Observação: Aplicam-se os percentuais do item 1 da tese sempre que houver tributo ou crédito indevido vinculado, ainda que a multa seja aplicada sobre o valor de uma operação ou prestação.

Observação: Aplicam-se os percentuais do item 1 da tese às hipóteses em que não há exigência tributária (ex. isenção, alíquota zero, imunidade), mas é possível identificar o valor do tributo correspondente (como se devido fosse).

Observação: A aplicação do item 2 da tese é residual, aplicando-se apenas quando não houver tributo ou crédito indevido vinculado.

Observação: Estão afastadas do Tema 487 de repercussão geral toda e qualquer multa aduaneira.

Observação: Houve modulação dos efeitos do julgado, cuja produção se dá a partir da publicação da ata de julgamento de mérito (em **7/1/2026**). 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.

Referência: Parecer SEI nº 3679/2026/MF

44. A presente manifestação deve ser encaminhada à RFB (art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002) e amplamente divulgada à carreira de Procurador da Fazenda Nacional, fazendo-se as devidas anotações no Sistema de Acompanhamento Judicial (SAJ).

À consideração superior.

ANDREIA MACHADO CUNHA
Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

IVY NHOLA REIS
Coordenadora de Consultoria Judicial

De acordo. À consideração superior.

CAMILLA CAVALCANTI RODRIGUES CABRAL
Coordenadora-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional

Aprovo, conforme proposto.

RAQUEL GODOY DE MIRANDA ARAUJO
Procuradora-Geral Adjunta de Estratégia e Representação Judicial

[1] Utilizou-se, como referência, o julgamento do RE 81.550-MG.

[2] Art. 78. (REVOGADO PELA LEI Nº 3583, DE 9 DE JULHO DE 2015 - EFEITOS A PARTIR DE 01.07.15) 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)

[3] **Questão de direito submetida a julgamento:** Constitucionalidade da exigência de multa por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, prevista no art. 7º, II, da Lei 10.426/2002, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados.

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

[4] **Questão de direito submetida a julgamento:** Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da lei 9.43/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal.

Tese: "É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária".

[5] **Questão de direito submetida a julgamento:** c) Natureza de multa moratória fixada em 20% do valor do tributo.

Tese: "III- Não é confiscatória a multa moratória no patamar de 20%".

[6] **Questão de direito submetida a julgamento:** Limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.

Tese: "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".

[7] **Questão de direito submetida a julgamento:** b) Limites para a fixação da multa fiscal moratória, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.

Tese: "2. As multas moratórias instituídas pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário.

[8] "O dimensionamento das multas aplicadas em valores fixos segue uma racionalidade deveras distinta daquela à qual se submetem as multas fixadas em percentuais sobre determinada base de cálculo".

[9] Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

(...)
II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;



Documento assinado eletronicamente por **Andréia Machado Cunha, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 25/09/2026, às 15:34, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Ivy Nhola Reis, Coordenador(a) Substituto(a)**, em 25/09/2026, às 15:49, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Camilla Cavalcanti Rodrigues Cabral, Coordenador(a)-Geral**, em 25/09/2026, às 16:11, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Raquel Godoy de Miranda Araújo, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 28/09/2026, às 12:53, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://colaboragov.sei.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **64296913** e o código CRC **28314B58**.