



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000401841

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Agravo de Instrumento nº 2044595-79.2025.8.26.0000, da Comarca de São Paulo, em que é agravante GALERIA DE ARTE LUISA STRINA LTDA., é agravado DELEGADO REGIONAL TRIBUTÁRIO DA DRTC III.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 4ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Deram provimento em parte ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores ANA LIARTE (Presidente) E OSVALDO MAGALHÃES.

São Paulo, 25 de abril de 2025.

MAURÍCIO FIORITO

Relator

Assinatura Eletrônica

Agravo de Instrumento nº 2044595-79.2025.8.26.0000

Agravante: Galeria de Arte Luisa Strina Ltda.

Agravado: Delegado Regional Tributário da DRTC III

Interessado: Estado de São Paulo

Comarca: São Paulo

Voto nº 24.219

AGRAVO DE INSTRUMENTO – TUTELA DE URGÊNCIA – SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – Alegação de multa com caráter confiscatório – Ocorrência – Multa que foi aplicada em valor superior ao triplo do valor do tributo – Tutela de urgência deferida tão somente para declarar a suspensão de exigibilidade do valor da multa que supere o tributo, mantendo-se a possibilidade de a Fazenda executar a dívida, caso adequue a CDA à jurisprudência do STF de limitar a multa a 100% do valor do tributo – Decisão parcialmente reformada – **Recurso parcialmente provido.**

Trata-se de agravo de instrumento interposto por **Galeria de Arte Luisa Strina Ltda.** em face da decisão que **indeferiu o pedido de tutela antecipada** para suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Sustenta a agravante, em síntese, que teve lavrado contra si o AIIM nº 5.049.659-1 em razão de suposto não pagamento de ICMS no valor de R\$ 69.032,36. Alega que, além da cobrança de ICMS no valor supracitado, também foram impostas as quantias de R\$ 24.489,76 a título de juros e R\$ 259.783,00 de multa, totalizando R\$ 353.305,12. Dessa forma, afirma o caráter confiscatório da multa, pois ultrapassa o valor do tributo. Requer a concessão de tutela antecipada recursal.

Recurso recebido, com a concessão de tutela antecipada recursal, e com apresentação de contraminuta.

É O RELATÓRIO.

FUNDAMENTO.

Cinge-se a controvérsia sobre a possibilidade de suspender a exigibilidade do crédito em razão de aplicação de multa confiscatória.

Nos termos do art. 300 do CPC, a tutela de urgência somente poderá ser deferida se houver a probabilidade do direito, bem como o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

Ainda, o art. 300, § 3º, do CPC determina que a tutela de urgência de natureza antecipada não será concedida quando houver perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão.

O deferimento da liminar está condicionado à demonstração da verossimilhança das alegações (*fumus boni juris*) e do fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*).

A concessão da medida liminar constitui faculdade atribuída ao Magistrado, prendendo-se ao seu prudente arbítrio e livre convencimento, dependendo o deferimento da relevância do fundamento do pedido e do risco da ineficácia da medida, na hipótese de se aguardar a providência final. Tendo em vista que tal juízo está intimamente ligado à apreciação do conjunto probatório até então produzido, submete-se ao princípio do livre convencimento racional.

Quanto ao caráter confiscatório da multa, teço as seguintes considerações.

A respeito das diferentes espécies de multa tributária, elucidativas as palavras do Min. Roberto Barroso no julgamento do AI 727.872-AgR, em 28/04/2015, com grifos nossos:

(...)

11. No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. 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. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação.

12. Com base nas considerações expostas, constato que o fato de o princípio do não confisco ter um conteúdo aberto permite que se proceda a uma dosimetria quanto a sua incidência em correlação com as diversas espécies de multa. **As multas moratórias possuem como aspecto pedagógico o desestímulo ao atraso. As multas punitivas, por sua vez, revelam um caráter mais gravoso, mostrando-se como verdadeiras reprimendas. Não é razoável punir em igual medida o desestímulo e a reprimenda.**

13. Aproveitando o conteúdo axiológico do postulado, é possível reconhecer a possibilidade da garantia revelar uma faceta mais ou menos gravosa conforme o caráter pedagógico da sanção. Em outras palavras: reconhecido que a vedação ao caráter confiscatório é uma cláusula aberta, pode ela ser aplicada de forma mais ou menos incisiva conforme a natureza da multa e, no âmbito do direito sancionador, deve ser tolerada a punição maior quando houver dolo.” (...).

14. Conforme já afirmei, até o presente momento, a jurisprudência tem oscilado sobre o adequado dimensionamento dos encargos, para o fim de determinar se um tributo ou uma multa é confiscatório ou não. Se a Corte convivia com o questionamento de saber quanto pode ser excessivo, após minhas reflexões, visualizo um adendo a indagação: quanto é excessivo com relação a qual espécie de multa?

(...)

17. A tese de que o acessório não pode se sobrepor ao principal parece ser mais adequada enquanto parâmetro para fixar as balizas de uma multa punitiva, sobretudo se considerado que o montante equivale a própria incidência. **Após empreender estudo sobre precedentes mais recentes, observei que a duas Turmas e o Plenário já reconheceram que o patamar de 20% para a multa moratória não seria confiscatório.** Este parece-me ser, portanto, o índice ideal. O montante coaduna-se com a ideia de que a impontualidade é uma falta menos grave, aproximando-se, inclusive, do montante que um dia já foi positivado na Constituição.

(...)

18. Fixado o parâmetro para a multa moratória, o qual se mostra adequado ao caráter pedagógico de um mero desestímulo, aproveito a ocasião para lançar algumas digressões a respeito das multas punitivas. (...).

19. Considerando as peculiaridades do sistema constitucional brasileiro e o delicado embate que se processa entre o poder de tributar e as garantias constitucionais, entendo que o caráter pedagógico da multa é fundamental para incutir no contribuinte o sentimento de que não vale a pena articular uma burla contra a Administração fazendária. **E nesse particular, parece-me adequado que um bom parâmetro seja o valor devido a título de obrigação principal. Com base em tais razões, entendo pertinente adotar como limites os montantes de 20% para multa moratória e 100% para multas punitivas.**

Na hipótese dos autos, não se trata de multa moratória, mas de multa punitiva, a qual está subdividida, como acima aludido, em punitiva isolada, que decorre do descumprimento de obrigação acessória estabelecida na legislação tributária, e punitiva acompanhada do lançamento de ofício (multa de revalidação), que é devida pela falta de recolhimento tempestivo do tributo.

O C. Supremo Tribunal Federal sedimentou o entendimento de que multa de revalidação em montante superior ao próprio valor do tributo (100%) apresenta caráter confiscatório. Contudo, no que diz respeito à multa punitiva isolada, acessória, houve o reconhecimento da repercussão geral (RE 640.452, Tema nº 487), cujo mérito ainda não foi julgado: “*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.”

Ainda que o Tema 487 não tenha sido concluído, afigura-se razoável adotar o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal quanto às demais multas punitivas, no sentido de que são consideradas confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

Na mesma linha: “No que se refere à alegação de efeito confiscatório e de *bis in idem* na aplicação das denominadas “Multa de revalidação” e “multa isolada”, registro a jurisprudência desta Corte no sentido de que a multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. Nesse contexto, o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade revele-se nas multas arbitradas acima do montante de 100%, a ensejar o efeito confiscatório” (ARE 1.329.388, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 24/08/2021).

Com relação à multa punitiva aplicada no **AIIM nº 5.049.659-1** (fls. 57/58 dos autos principais), muito embora esteja regularmente capitulada na legislação estadual, deve-se destacar que **o C. Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento, em sede de repercussão geral, de que é inconstitucional valor estipulado de multa punitiva superior ao valor do**

tributo.

O STF, no julgamento do Ag. Reg. no RE nº 833.106/GO, fixou o seguinte entendimento:

TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. **Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido.** Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.
(STF. Primeira Turma. Ag. Reg. no RE 833.106/GO. Rel. Min. Marco Aurélio. J. 25/11/2014).

AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA. ART. 51, I, DA LEI 10.297/1996. 50% DO VALOR DO TRIBUTO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. 1. **A jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.** 2. Agravo regimental a que se nega provimento.
(STF, ARE 1307464 ED-AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 17/05/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-107 DIVULG 04-06-2021 PUBLIC 07-06-2021).

No caso, verifica-se que a multa aplicada no valor de R\$ 259.783,00 supera em mais de três vezes o valor do imposto de R\$ 69.032,36 (fls. 57/58 dos autos principais), o que contraria o entendimento do C. STF, com repercussão geral, no sentido de que a multa deve limitar-se ao valor do tributo.

No mesmo sentido, já decidiu este Egrégio Tribunal, inclusive

com julgados desta 4ª Câmara de Direito Público:

Agravo de Instrumento. Execução Fiscal. CDA. Exceção de Pré-Executividade. Natureza confiscatória da multa aplicada. **Situação fática demonstrando que a multa aplicada excedeu o limite de 100% do valor do tributo devido. Supremo Tribunal Federal que tem orientação firmada quanto à inconstitucionalidade de normas que impõem multas por infração tributária desproporcionais à conduta do sujeito passivo (RE nº 501.838-AgR/RN, Segunda Turma, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 19/6/12). Princípio da vedação do confisco, aliás, que também se aplica às multas (RE n. 523.471-AgRg, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 23.04.2010 e AI n. 482.281-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 21/08/2009), e cuja incidência não ofende a cláusula de reserva de plenário (RE nº 594.515-AgR/RN, Segunda Turma, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 22/5/12).** Decisão agravada mantida. Agravo desprovido.

(TJSP; Agravo de Instrumento 3008366-45.2021.8.26.0000; Relator (a): Ferreira Rodrigues; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro das Execuções Fiscais Estaduais - Vara das Execuções Fiscais Estaduais; Data do Julgamento: 07/03/2022; Data de Registro: 18/03/2022).

AGRAVO DE INSTRUMENTO Exceção de pré-executividade - **Multa punitiva que supera em mais de 100% o valor da obrigação tributária principal. Caráter nitidamente confiscatório Redução da multa para 100% do valor do tributo devido em primeiro grau** Recurso desprovido.

(TJSP; Agravo de Instrumento 3000420-85.2022.8.26.0000; Relator (a): Magalhães Coelho; Órgão Julgador: 7ª Câmara de Direito Público; Foro de Itupeva - SEF - Setor das Execuções Fiscais; Data do Julgamento: 11/03/2022; Data de Registro: 11/03/2022).

Ação anulatória Débito de ICMS Afastada a incidência de juros superiores ao índice da taxa SELIC sobre o débito tributário **Multa reduzida para 100% do valor do tributo** Honorários advocatícios arbitrados por apreciação equitativa Remessa oficial e recurso voluntário providos em parte.

(TJSP; Apelação Cível 1001736-83.2019.8.26.0062; Relator (a): Osvaldo Magalhães; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro de Bariri - 1ª Vara; Data do Julgamento: 16/12/2021; Data de Registro: 16/12/2021).

Sendo assim, devem ser declarados inexigíveis os valores da

multa que superam o patamar de 100% do valor do principal.

Assim, de rigor o parcial provimento do presente recurso tão somente para deferir parcialmente a tutela de urgência pleiteada para impedir que o Fisco venha a cobrar em execução fiscal multa que supere o valor do tributo, de modo que a suspensão de exigibilidade do débito se restringe ao montante da multa que supere o valor não atualizado de R\$ 69.032,36.

Por fim, dou por prequestionados todos os preceitos apontados em recurso, observando ser desnecessário o destaque numérico dos dispositivos legais (STJ, EDcl no RMS 18.205, rel. Min. Felix Fischer).

DECIDO

Ante o exposto, pelo meu voto, **dou parcial provimento ao recurso**, tão somente para deferir parcialmente a tutela de urgência pleiteada para impedir que o Fisco venha a cobrar em execução fiscal multa que supere o valor do tributo, de modo que a suspensão de exigibilidade do débito se restringe ao montante da multa que supere o valor não atualizado de R\$ 69.032,36.

MAURICIO FIORITO
Relator