



ENSAIO • DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

Um princípio sem instrumento

A multa tributária fixa depois da LC 236/2026

RAPHAEL PIZANI

Desde 4 de setembro de 2026, o Código Tributário Nacional manda que toda multa tributária seja razoável e proporcional à infração cometida. A regra vale desde logo, e vale também para as multas de valor fixo, como as que os Estados cobram por erros na escrituração digital. Mas a lei não disse o que fazer quando uma multa fixa passa da medida, e não deu aos julgadores administrativos poder para reduzi-la. O que mudou, na prática, é que o fisco precisa provar e contar melhor as infrações antes de multar; o excesso que sobra depende de lei estadual nova — os Estados têm até 2028 para se adaptar — ou do Judiciário.

I

Um caso simples que deixou de ser simples

A lei baiana do ICMS pune com valores fixos as divergências na escrituração fiscal digital que não chegam a configurar omissão de receita. São quatro faixas, contadas em cada período de apuração: de uma a trinta divergências, R\$ 460; de trinta e uma a sessenta, R\$ 920; de sessenta e uma a cem, R\$ 1.380; acima de cem, R\$ 1.840.¹ A regra está em vigor, com essa redação, desde dezembro de 2015.

Imagine-se, como laboratório, uma empresa autuada por “mais de 100 divergências” em cada um de vinte e dois meses seguidos. A conta é aritmética: vinte e duas vezes R\$ 1.840. A descrição da infração exclui a omissão de receita; suponha-se, além disso, que nenhum tributo tenha deixado de ser pago. O processo administrativo ainda não terminou quando, em 4 de setembro de 2026, entra em vigor a Lei Complementar nº 236.

Até aquela data, a resposta do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia a um caso assim era conhecida e curta. Depois dela, deixou de ser óbvio que continue suficiente. Este texto procura saber o quanto mudou — e, sobretudo, o quanto não mudou.

II

A velha resposta

Em 2021, julgando exatamente essa infração, uma Câmara do CONSEF resumiu o entendimento em três frases: “Mais de 100 ocorrências.

Infração caracterizada. [...] Falece competência a esse Conselho de Fazenda para reduzir ou cancelar as multas.”²

A última frase não era descaso; era o direito posto. Até o fim de 2019, a lei baiana permitia ao julgador administrativo reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigação acessória, quando provado que a infração ocorrera sem dolo, fraude ou simulação e sem falta de recolhimento do imposto.³ Essa permissão foi retirada expressamente, e por duas portas quase ao mesmo tempo: a Lei nº 14.183/2019 revogou o § 7º do art. 42 da lei do ICMS, com efeitos a partir de 13 de dezembro de 2019, e o Decreto nº 19.384/2019 revogou o art. 158 do regulamento do processo administrativo fiscal, com vigência desde 1º de janeiro de 2020.⁴ Semanas antes, já havia desaparecido do regulamento do ICMS o prazo de trinta dias para o contribuinte corrigir a escrituração depois de intimado.⁵ O próprio Conselho passou a admitir apenas um “exercício residual” do antigo poder, quando o pedido tivesse sido feito ainda na vigência da norma revogada.⁶

Para fatos de 2020 em diante, portanto, a resposta “falece competência” era rigorosamente correta. O julgador conferia a subsunção e aplicava a faixa. Proporcionalidade, se houvesse, era assunto do legislador que desenhou as faixas — ou do Judiciário.

III

O que mudou em 4 de setembro

A LC 236/2026 entrou em vigor na data de sua publicação, sem regra de direito intertemporal.⁷ Entre as muitas alterações que fez no CTN, uma interessa aqui mais que as outras:

Art. 113-A. As penalidades cominadas pela legislação em razão do descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias deverão observar o princípio da razoabilidade e guardar relação de proporcionalidade com a infração praticada pelo sujeito passivo.⁸

CTN, art. 113-A, caput · incluído pela LC 236/2026

O § 1º do mesmo artigo fixa tetos para as multas — 75% do tributo ou do crédito afetado, 100% em caso de fraude, sonegação ou conluio, 150% na reincidência — mas faz uma exceção expressa: não valem para “as multas isoladas desvinculadas de valor de crédito ou tributo”.⁹ A multa baiana por divergências na escrituração é exatamente isso: isolada, fixa,

sem base de cálculo.

A lei trouxe ainda um regime de reduções. O novo § 5º do art. 142 prevê descontos de 50% a 20% da penalidade para quem paga ou parcela, “na forma das legislações locais”; o § 10 permite majorar esses descontos quando presentes atenuantes como bons antecedentes, ausência de prejuízo ao erário ou erro escusável, “na forma das legislações específicas”.¹⁰ É tentador ler aí um catálogo de dosimetria à disposição do julgador. Não é. As atenuantes do § 10 não graduam a multa: aumentam o desconto de quem se dispõe a pagar, e dependem de lei local. O art. 211-A dá aos Estados dois anos para adotar esse regime, e diz para quê: “como forma de implementar moderação sancionatória e dosimetria da penalidade”.¹¹ A palavra “dosimetria”, na LC 236, tem esse sentido — desconto condicionado, legislado pelo ente — e não o de uma graduação caso a caso pelo órgão julgador.

Por fim, o art. 194-A passou a vincular a administração tributária às decisões transitadas em julgado do STF e do STJ dotadas de efeito vinculante no âmbito judicial.¹² Voltaremos a ele.

IV

O caput, lido devagar

O art. 113-A merece a leitura lenta que se reserva às normas curtas.

Seu sujeito gramatical não é o legislador; é a penalidade. São “as penalidades cominadas pela legislação” que “deverão observar” a razoabilidade e guardar proporcionalidade. “Legislação” é termo técnico no CTN e abrange as leis estaduais.¹³ O particípio “cominadas” alcança as multas já previstas, não apenas as futuras: a faixa de R\$ 1.840 está sujeita ao comando desde 4 de setembro.

O caput tampouco distingue. Fala em obrigações “principais e acessórias”, e a exceção das multas isoladas desvinculadas aparece só no § 1º, para afastar os tetos. A multa fixa baiana está fora dos tetos e dentro do caput.

Há, além disso, dois padrões na mesma frase. O primeiro — “observar o princípio da razoabilidade” — é um juízo sobre a norma. O segundo é relacional e concreto: “guardar relação de proporcionalidade com a infração praticada pelo sujeito passivo”. Não com a infração tipificada; com a praticada, por aquele sujeito. A escolha dialoga com outra novidade da mesma lei, o § 8º do art. 142, segundo o qual a aplicação de penalidade “será acompanhada de demonstração da conduta infratora de forma individualizada por sujeito passivo”.¹⁴ Ao tratar dos

princípios que a sanção tributária compartilha com o regime criminal, Edvaldo Brito já distinguia os dois vetores — a razoabilidade como “medida repressiva moderada, fruto de ponderação do aplicador”, a proporcionalidade como medida que “o legislador deve adotar” entre dano e sanção¹⁵ — e o caput parece ter querido os dois.

E há, finalmente, o que o caput não diz. Não diz o que acontece com a penalidade que não observar esses padrões. Não oferece valor substituto. Não confere competência nova a ninguém. É um princípio sem instrumento.

Isso importa porque, para a multa fixa, a tensão com o caput é estrutural. Um valor fixo por período, cuja última faixa é aberta, não tem como acompanhar a infração praticada além da faixa: cento e uma divergências e dez mil divergências pagam o mesmo; um único erro de parametrização que se replica em centenas de registros, e cem condutas independentes, pagam o mesmo; e a repetição do mesmo defeito mês após mês multiplica a multa sem teto global. Não se trata de contrariedade abstrata e evidente — as faixas são, elas próprias, uma forma de graduação — mas de risco de desproporção em concreto nos casos-limite. O caput nomeia o problema. Não o resolve.

v

O STF já tinha passado por aqui — e deixou a multa fixa de fora

Em dezembro de 2025, ao fixar a tese do Tema 487 da repercussão geral (RE 640.452), o Supremo estabeleceu tetos para a multa isolada por descumprimento de obrigação acessória “estabelecida em percentual” — 60% do tributo ou crédito vinculado, até 100% com agravantes; 20% do valor da operação, até 30%, quando não houver tributo vinculado — e acrescentou que “deve ser observado o princípio da consunção” e que o aplicador “pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e *ne bis in idem*”.¹⁶ A decisão transitou em julgado em 24 de abril de 2026.¹⁷

Seria natural concluir que, pela via do novo art. 194-A, o Tema 487 passou a vincular o CONSEF também quanto à multa fixa. O acórdão não permite essa conclusão. O voto do redator, Ministro Dias Toffoli, fez um “corte metodológico” expresso: “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”, porque seu

dimensionamento “segue uma racionalidade deveras distinta”.¹⁸ O Ministro Cristiano Zanin reforçou: a análise “se restringe às penalidades definidas ad valorem, não se aplicando a tese proposta a eventuais multas impostas em valores fixos (ad rem)”.¹⁹ A ementa confirma que as limitações “quantitativas e qualitativas” foram fixadas para a multa “aplicada isoladamente e estipulada em percentual”.²⁰ E a consunção de que fala a tese é o concurso entre infrações distintas — o ilícito mais abrangente absorve o menos abrangente — não a repetição de uma mesma divergência.²¹

O Tema 487 não alcança, portanto, a multa fixa como precedente vinculante. Mas ele diz algo que o torna indispensável para entender a LC 236. O mesmo voto afirma que “as limitações qualitativas e quantitativas às sanções tributárias devem [...] ser estabelecidas pelo legislador complementar, consoante o art. 146, inciso III”, e a ementa registra que a tese foi fixada “considerando a ausência de lei complementar federal tratando do assunto”.²² Quatro meses depois do trânsito em julgado, o legislador complementar falou. Para as multas percentuais, falou com números — e abriu uma convivência ainda não resolvida entre o teto de 60% do Supremo e o de 75% da lei, que não cabe enfrentar aqui. Para as multas fixas, que o Supremo havia deixado à “racionalidade” própria, falou apenas por cláusula geral.

É esse o duplo ponto cego: excluída do precedente e excluída dos tetos, a multa fixa só é alcançada pelo caput do art. 113-A.

Excluída do precedente e excluída dos tetos, a multa fixa só é alcançada pelo caput.

VI

Vigência não é retroatividade

Duas perguntas costumam ser respondidas juntas, e não deveriam ser.

A primeira é se o caput se aplica desde logo. A resposta é sim. A LC entrou em vigor na publicação; o art. 113-A não está entre os dispositivos para os quais os arts. 211-A e 211-B concederam dois anos de adaptação; e, ao contrário de outros comandos da mesma lei — que remetem à “forma das legislações locais”, às “legislações específicas” ou dizem que “lei especial autorizará” — o caput não depende de lei alguma para

operar.²³

A segunda é se o caput se aplica a infrações cometidas antes de 4 de setembro de 2026 — no laboratório, a fatos de 2020 e 2021. Aqui a resposta muda. O lançamento “reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada” (CTN, art. 144). A única porta de retorno para a lei sancionatória nova é o art. 106, II, “c”: a lei aplica-se a ato não definitivamente julgado “quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”.²⁴ O caput do art. 113-A não comina penalidade alguma. Não diz que R\$ 1.840 passou a valer menos. Estabelece um padrão. Do fato de o processo estar pendente e de o padrão ser novo não se segue que ele retroaja — e uma formalização lógica do argumento mostra que a conclusão só fecharia com uma premissa que o texto não fornece.²⁵

Há quem sustente que a decisão proferida em 2026 é, ela mesma, um ato de 2026, e que por isso já deveria observar a norma geral superveniente sobre aplicação de penalidades. A tese não é absurda, mas a LC não a adota e o art. 144 aponta em sentido contrário. É mais honesto registrá-la como controvertida do que apoiar nela qualquer conclusão.

O que alcança o laboratório, então? Uma regra que não é nova. O art. 112 do CTN, em vigor desde 1966, manda interpretar a lei que define infrações ou comina penalidades “da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto [...] à natureza ou extensão dos seus efeitos” e “à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.²⁶ Para fatos de 2020 e 2021, é o art. 112 — e não o art. 113-A — que sustenta qualquer leitura favorável da contagem das infrações. O novo caput funciona aí como reforço: indica a direção em que o sistema passou a caminhar. Para infrações posteriores a 4 de setembro de 2026, ele opera por inteiro.

A ironia é instrutiva. No caso-laboratório, o instrumento que já existia faz quase tudo o que o princípio novo prometeria.

VII

O que resta ao julgador: contar direito

Se o julgador administrativo não pode dosar, o que pode fazer? Pode — e deve — aplicar a lei com rigor. A infração baiana não é “ter escriturado mal”; é a ocorrência de divergências, contadas por período, excluídas as que configurem omissão. Cada elemento dessa frase é exigência de legalidade, não concessão de equidade.



A lei conta divergências, não causas.

Cada multa de R\$ 1.840 exige mais de cem divergências demonstradas naquele período; a soma do ano não serve, e uma tabela que repete o valor mês a mês não substitui a demonstração. A mesma divergência refletida em registros derivados é uma divergência, não várias. O que for omissão sai da contagem, porque o próprio tipo a exclui. E cada divergência pertence ao período em que ocorreu. Nos casos em que o texto estadual admitir mais de uma leitura — o que é, afinal, “uma divergência”? — o art. 112 manda escolher a mais favorável, e, para fatos posteriores a setembro de 2026, o art. 113-A manda escolher a que guarde relação com a infração praticada. Isso é interpretar a lei à luz da norma geral superior, não criar pena nova. Tem, porém, um limite claro: não vale contra texto expresso.

Convém não prometer mais do que isso rende. Dentro do período, o ganho máximo da boa contagem é descer de faixa. A ideia sedutora de que cem linhas geradas pelo mesmo erro seriam uma só divergência não encontra apoio no direito vigente: a lei conta divergências, não causas, e já absorve as repetições ao cobrar um valor fixo por período. Pode ser uma boa proposta legislativa. Não é, hoje, uma leitura obrigatória.

É aqui que a velha resposta do CONSEF precisa ser separada em duas. Como resposta a um pedido de redução por equidade, “falece competência” continua correto — a reserva legal do art. 97, V e VI, do CTN e a revogação expressa de 2019 não deixam margem. Como

resposta a quem discute a prova, a contagem ou o enquadramento, tornou-se insuficiente: aí a decisão precisa enfrentar a subsunção, período por período, e dizer por que a penalidade guarda relação com a infração praticada.

VIII

A desproporção que o Conselho não pode corrigir

Resta o que a boa contagem não alcança. A desproporção mais visível da multa fixa não está na faixa; está no acúmulo. Um mesmo defeito de escrituração repetido em vinte e dois períodos produz vinte e duas multas, sem teto global e sem relação com tributo algum. O contraste com o que o Supremo já validou é revelador: no Tema 872 (RE 606.010), o Tribunal considerou constitucional a multa por atraso na entrega da DCTF, calculada “ainda que integralmente pago” o tributo — mas limitada a 20%.²⁷ A proporcionalidade, ali, estava embutida no teto. Na faixa aberta, não está em lugar nenhum.

O ordenamento oferece algumas saídas para esse excesso, nenhuma delas dentro da sala de julgamento. A primeira é a lei estadual: até 4 de setembro de 2028, a Bahia terá de adotar o regime de descontos do § 5º do art. 142 (art. 211-A), e nada a impede de ir além — de criar um teto por autuação ou uma faixa proporcional ao número de ocorrências. Se editar pena menos severa para a mesma conduta, aí sim o art. 106, II, “c”, fará a lei nova alcançar os processos pendentes. A segunda é o Judiciário, que pode confrontar a multa concreta com a vedação de efeito confiscatório e com a proporcionalidade.²⁸

A terceira, menos conhecida e mais incerta, é um procedimento do próprio regulamento baiano. O regulamento baiano do processo administrativo proíbe os órgãos julgadores de declarar inconstitucionalidade ou de negar aplicação a ato normativo de autoridade superior, mas prevê um procedimento para a “matéria contida em lei ou em ato normativo considerado ilegal”: a Câmara Superior pode representar ao Secretário da Fazenda, que decide, ouvida a Procuradoria-Geral do Estado, “quanto à conveniência ou não de propositura de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal”, ficando o processo sobrestado até a mudança ou o despacho denegatório.²⁹ É discutível que uma lei estadual em tensão com norma geral do CTN seja “ilegal” para esse fim — e não questão constitucional, vedada ao Conselho. E o resultado depende de um juízo de conveniência. Ainda assim, é o único canal institucional pelo qual o julgador administrativo pode levar ao



Entre a proibição da aplicação mecânica e a proibição da dosimetria livre há um espaço estreito.

legislador o problema que não pode resolver sozinho. A suspensão de eficácia da lei estadual pela superveniência de norma geral federal (CF, art. 24, § 4º) é possível em tese, mas exigiria demonstrar contrariedade de uma tabela graduada ao caput — demonstração que, por ora, ninguém fez.³⁰

IX

Um princípio sem instrumento

A LC 236/2026 alterou menos o valor das multas tributárias do que o dever de justificá-las. Para a multa fixa, nem isso por completo: deu-lhe um princípio e negou-lhe o instrumento — os tetos, os descontos e o precedente do Supremo ficaram, todos, com as outras.

A previsão legal da sanção continua indispensável. Para a multa fixa, depois de 4 de setembro, deixou de ser suficiente como resposta a quem discute como a infração foi provada e contada. O julgador administrativo não ganhou poder de dosar; ganhou o dever de contar direito e de motivar. O excesso que sobra depois disso não tem solução administrativa: é, até 2028, tarefa do legislador estadual; depois disso, e sempre, do juiz.

Entre a proibição da aplicação mecânica e a proibição da dosimetria livre há um espaço estreito. Ele não é vazio. Mas também não é, ainda, o lugar onde a proporcionalidade das multas fixas vai ser decidida.

Notas

- 1 Lei nº 7.014/1996 (BA), art. 42, XIII-A, “m”, itens 1 a 4, acrescentada pela Lei nº 13.461/2015 (DOE 11/12/2015), sem alteração posterior. Texto consolidado com notas, SEFAZ/BA (DITRI), capturado em 18/09/2026.
- 2 CONSEF/BA, Acórdão C.JF nº 0310-11/21-VD, ementa, item 5.
- 3 Lei nº 7.014/1996, art. 42, § 7º, redação originária; RPAF/BA (Decreto nº 7.629/1999), art. 158, redação originária.
- 4 Lei nº 14.183/2019 (DOE 13/12/2019); Decreto nº 19.384/2019 (DOE 21/12/2019), efeitos a partir de 01/01/2020. O art. 159 do RPAF (dispensa ou redução por equidade de multa por infração de obrigação principal) já havia sido revogado pelo Decreto nº 16.032/2015.
- 5 RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012), art. 247, § 4º, revogado com efeitos a partir de 01/11/2019.
- 6 CONSEF/BA, Acórdão JJF nº 0012-07/25NF-VD, reproduzindo o Acórdão C.JF nº 0289-11/23-VD.
- 7 LC nº 236/2026, art. 3º.
- 8 CTN, art. 113-A, caput, incluído pela LC nº 236/2026 (texto compilado, Planalto, capturado em 18/09/2026).
- 9 CTN, art. 113-A, § 1º. O § 2º, que vedava a multa isolada no indeferimento ou na não homologação de pedido de crédito, salvo falsidade da declaração, foi vetado (Mensagem nº 743/2026).
- 10 CTN, art. 142, §§ 5º a 10, incluídos pela LC nº 236/2026.
- 11 CTN, art. 211-A.
- 12 CTN, art. 194-A. O art. 208-G repete a vinculação no âmbito do processo administrativo fiscal, mas integra o bloco sujeito à adaptação de dois anos do art. 211-B.
- 13 CTN, art. 96.
- 14 CTN, art. 142, § 8º. O auto do caso-laboratório é anterior à LC 236; o dispositivo serve aqui como pauta interpretativa, não como requisito de validade retroativo.
- 15 BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e Constituição*: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016. Edição eletrônica, não paginada, cap. 8 (“Criminalização do Direito Tributário, como efeito do lançamento: inconstitucionalidades”), seção 4.
- 16 STF, Plenário, RE 640.452/RO, Tema 487, redator do acórdão Min. Dias Toffoli, julgamento concluído em 17/12/2025, tese itens 1 a 3 (v. nota 17).
- 17 Certidão de trânsito em julgado de 24/04/2026 (andamentos do RE 640.452 no portal do STF, consultados em 18/09/2026). O acórdão foi publicado no DJe de 07/04/2026; a ata de julgamento, no DJe de 07/01/2026.
- 18 RE 640.452, voto do Min. Dias Toffoli (redator), item sobre o “corte metodológico”.
- 19 RE 640.452, voto vogal do Min. Cristiano Zanin.
- 20 RE 640.452, ementa, itens 2 e 5.
- 21 RE 640.452, voto do Min. Dias Toffoli, tópico 5.1, com remissão ao REsp 1.496.354/PR.
- 22 RE 640.452, voto do Min. Dias Toffoli; ementa, item 5. A modulação alcança os processos administrativos pendentes quanto à “multa abrangida pelo presente tema” — o que, pelas razões do texto, não inclui a multa fixa.
- 23 LC nº 236/2026, art. 3º; CTN, arts. 142, §§ 5º e 10, 171-A, 171-B, 211-A e 211-B.
- 24 CTN, arts. 105, 106, II, “c”, e 144, caput.
- 25 Formalização proposicional testada no auditor lógico Élenchos (Cognitio), em 18/09/2026; premissas “processo pendente”, “norma nova de proporcionalidade” e “se processo pendente e a norma nova comina penalidade menos severa, então retroage”; conclusão “retroage” — INVÁLIDA, com contramodelo em que a norma nova não comina penalidade menos severa. Validade lógica, registre-se, não prova verdade jurídica. Registro: dossiê interno, ELENCHOS-rodada1.md, E7.
- 26 CTN, art. 112, II e IV.
- 27 STF, Plenário, RE 606.010/PR, Tema 872, Rel. Min. Marco Aurélio, sessão virtual de 14 a 21/08/2020; trânsito em julgado em 21/11/2020. Lei nº 10.426/2002, art. 7º, II.
- 28 CF, art. 150, IV.

- 29 RPAF/BA, arts. 167 e 168 (texto consolidado com notas, SEFAZ/BA, capturado em 18/09/2026, sem nota de revogação do art. 168).
- 30 CF, art. 24, § 4º. No Tema 1.094 (RE 1.221.330/SP, Plenário, sessão virtual de 5 a 15/06/2020, redator do acórdão Min. Alexandre de Moraes), o STF situou no plano da eficácia a relação entre lei estadual e lei complementar tributária: as leis estaduais editadas antes da LC 114/2002 “são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência” dela. O art. 24, § 4º, é invocado no relatório e em voto vogal. O precedente trata de lei complementar que habilita a tributação, não de lei complementar que limita sanções — a analogia é apenas estrutural.

Fontes primárias, cópias literais e hashes: dossiê interno do estudo, arquivado no escritório. O caso-laboratório é hipotético na forma aqui apresentada; os números servem apenas para ilustrar a estrutura da multa.