



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.721705/2020-42
ACÓRDÃO	3101-004.505 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MULTISERV SERVIÇOS EXECUTIVOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

MULTA QUALIFICADA. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE.

Os princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a legislação, nos moldes em que instituída.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial ao recurso para reduzir 100% em face da retroatividade benígna. Vencido Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues que dava provimento ao recurso para afastar a qualificação da multa.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho- Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Neiva Aparecida Baylon (Substituta), Luciana Ferreira Braga, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *verbis*:

Trata o processo de impugnação contra autos de infração lavrados em virtude de insuficiência de recolhimentos, nos períodos de apuração de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, relativos à contribuição social para o financiamento da seguridade social – Cofins – e à contribuição para o programa de integração social e o programa de formação do patrimônio do servidor público - PIS/Pasep, ambas contribuições apuradas na sistemática não-cumulativa (fls. 2 a 21).

Dos valores devidos apurados nos autos de infração foram deduzidos aqueles declarados ou pagos, bem como os retidos na fonte. Não foram deduzidos créditos decorrentes da apuração não-cumulativa das contribuições (fls. 5 a 7, 15 a 17).

No curso do procedimento fiscal, intimada a prestar esclarecimentos sobre as diferenças apuradas relativas à Cofins e à contribuição para o PIS/Pasep, informou a empresa "*... que estava aguardando um Refis para sanar sua dívida, mas, como até agora não apareceu, irá fazer as DCTF's retificadoras e em seguida um parcelamento*" (fls. 28 a 30, 48).

Na impugnação a empresa contribuinte alega que (fls. 181 a 183):

- a) as normas jurídicas são alicerçadas em princípios;
- b) a Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo na Administração Pública Federal, prevê a aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;
- c) tais princípios limitam o poder discricionário do agente público;
- d) "*... a formalidade e a objetividade sancionadora no Direito Administrativo devem levar em conta os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*";
- e) "*... o excesso de exação é vedado por lei, sendo assim, consiste em prática ilegal, decorrendo da desproporcionalidade e desarrazoabilidade na aplicação da referida multa, ferindo também o princípio constitucional da legalidade*";

f) por não terem sido apresentados os documentos, em função de não terem sido solicitados, a multa aplicada seja reduzida ao previsto no art. 32-A da Lei nº 11.491/09.

Ao final requer que seja extinto o processo sem sanção pecuniária ou reduzida a multa ao valor mínimo estabelecido pelo art. 32-A da Lei nº 11.941/09, bem como a concessão de parcelamento dos débitos.

A 9ª Turma da DRJ em Curitiba (PR) julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 06-69.698, de 14 de maio de 2020, cuja ementa abaixo transcrevo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

MULTA QUALIFICADA. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE.

Os princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a legislação, nos moldes em que instituída.

Impugnação Improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF, onde repisou, *ipsis litteris*, os argumentos apresentados na impugnação.

O processo foi sorteado a este relator, nos termos regimentais.

Este é o breve relatório.

VOTO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

Admissibilidade

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Conforme já mencionado, a recorrente reproduziu as mesmas razões recursais postas na impugnação, não apresentou nenhuma antítese a tese utilizada na decisão recorrida.

Ao meu entender, a decisão recorrida é irretocável e seguiu o rumo correto, por isso utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 12 do art. 114 do RICARF, *in verbis*:

Não se insurge a empresa contribuinte contra os valores lançados a título de Cofins e de contribuição para o PIS/Pasep.

Sua irresignação restringe-se tão somente ao valor da multa lançada, pois entende que o percentual utilizado, 150%, fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, aplicáveis ao caso em tela segundo determinação da Lei nº 9.784/99.

De fato, o respeito aos princípios constitucionais é fundamento para atuação da administração pública, não apenas os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, os quais se depreendem do texto constitucional, mas principalmente aqueles expressamente mencionados no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, *in verbis*:

“ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

.....
.....”

Por exemplo, é em estrito respeito ao Princípio da Legalidade que a administração tributária aplica as disposições do Decreto nº 70.235/72 ao processo administrativo fiscal. Utilizando-se as normas constantes da Lei nº 9.784/99 apenas de forma subsidiária, conforme disposto por esta própria em seu art.69.

Também em obediência ao Princípio da Legalidade é que a autoridade fiscal, a qual exerce atividade plenamente vinculada à Lei, não tem discricionariedade para escolher o percentual da multa a aplicar, na hipótese de apurar eventual infração.

A autoridade fiscal analisa os fatos e posteriormente subsume estes às normas aplicáveis.

Na situação ora em análise, no curso do procedimento a autoridade fiscal entendeu que o modo de agir da empresa caracterizou a infração prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e, além da multa aplicada, elaborou a correspondente representação fiscal para fins penais, fundamentada nos incisos I e II do art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Entendido pelo agente atuante que os fatos se enquadravam em uma das hipóteses previstas no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, deve ele aplicar a multa no percentual determinado, qual seja, 150%. Não há espaço para atuação discricionária.

Afastá-la com fundamento em suposta afronta aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade significa trazer ao debate matéria que foge à esfera da competência do julgador administrativo, consoante o disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.”

Na hipótese de haver manifestação da Administração Pública a respeito da constitucionalidade de lei, estaria configurada invasão na esfera de competência exclusiva do Poder Judiciário, ferindo assim a independência dos Poderes da República preconizada na Carta Magna. Por conseguinte, uma vez editada a norma legal, o controle de constitucionalidade fica a cargo do Poder Judiciário.

E, considerando-se o caráter vinculante da atividade tributária, a graduação da penalidade não se encontra sob a discricionariedade da autoridade administrativa, conforme já mencionado acima. Uma vez definida objetivamente em lei, não há margem a conjecturas atinentes a juízo de valor, como as concernentes a supostas ofensas aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela esfera competente, qual seja, o Poder Judiciário.

Quanto à ventilada ocorrência de excesso de exação, não procede a alegação.

Sob a ótica legal, o conceito de excesso de exação está definido pelo § 1º do art. 316 do Decreto-lei nº 2.848/40 – Código Penal, abaixo transcrito:

Art. 316 - Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa.

Excesso de exação

§ 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: (Redação dada pela Lei nº 8.137, de 27.12.1990)

Pena - reclusão, de três a oito anos, e multa.

A simples leitura do dispositivo penal esclarece a questão.

Não há exigência de tributo ou contribuição social de forma indevida, tanto que não houve questionamento, por parte da empresa, relativamente a esta parcela do lançamento tributário. Sua discordância está apenas em relação à multa aplicada.

E quanto às multas, não se aplica o tipo penal "excesso de exação", conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em acórdão assim exarado:

“RECURSO ESPECIAL. EXCESSO DE EXAÇÃO. COBRANÇA DE MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. PRINCÍPIO DA ESTREITA LEGALIDADE. ATIPICIDADE DA CONDUTA. RECURSO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

1. O Tribunal *a quo*, soberano na análise das provas, entendeu que houve alteração de ânimos de ambos os lados - fiscais e contribuinte - porém, apto a configurar, apenas, "um comportamento inapropriado, não criminoso". Ademais sustentou-se que **não houve cobrança indevida de tributo, mas tão somente de multa.**
2. A questão posta a desate cinge-se ao reconhecimento da possibilidade ou não de o delito de excesso de exação ser praticado quando há cobrança de multa por meio de auto de infração.
3. O tipo do art. 316, § 1º, do Código Penal incrimina a conduta de funcionário público que exige **tributo ou contribuição social** que sabe ou deveria saber indevido, ou quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza.
4. Nos termos da definição dada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, "tributo é toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa.**" Portanto, é consabido que a multa, em vista de sua natureza sancionatória, não constitui tributo.
5. O princípio da estreita legalidade impede a interpretação extensiva para ampliar o objeto descrito na lei penal. Na medida em que as multas não se inserem no conceito de tributo é defeso considerar que sua cobrança, ainda que eventualmente indevida - quer pelo meio empregado quer pela sua não incidência - tenha o condão de configurar o delito de excesso de exação, sob pena de violação do princípio da legalidade, consagrado no art. 5º, XXXIX, da Constituição Federal e art. 1º do Código Penal.
6. Recurso especial ao qual se nega provimento.

(Recurso Especial nº 476.315/DF Relator Convocado Celso Limongi. 6ª Turma.

Por fim, o pedido para que a multa aplicada seja reduzida ao previsto no art. 32-A da Lei nº 11.491/09 não pode ser atendido, visto ser incabível.

Primeiramente, é necessário esclarecer a confusão de referência efetuada pela empresa.

O dispositivo legal transcrito pela contribuinte refere-se ao art. 32-A da Lei nº 8.212/91, incluído nesta pelo art. 26 da Lei nº 11.941/09.

O *caput* do art. 32-A refere-se à falta de apresentação da declaração de que trata o inciso IV do *caput* do art. 32 da própria Lei nº 8.212/91. Tal declaração nada mais é do que a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, conforme se observa pela redação do dispositivo legal, abaixo transcrito:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

Ou seja, trata-se de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, não aplicável ao lançamento tributário efetuado, pois este se trata de exigência de valores principais devidos a título de contribuições sociais.

Ademais, não procede a alegação de que os documentos não foram apresentados por não terem sido solicitados. No Termo de Início do Procedimento Fiscal foram solicitados os documentos que a autoridade fiscal entendia como pertinentes para a análise do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa, bem como houve a solicitação de esclarecimentos adicionais (fls. 24 a 29).

Em relação ao pedido de parcelamento, deve ser ele dirigido ao Delegado da Receita Federal de jurisdição do contribuinte, visto que a competência legal para análise e deferimento de parcelamentos é desta autoridade.

Contudo, existe matéria a ser conhecida de ofício. Entendo que a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vejamos a antiga e a nova redação:

Redação dada pela Lei nº 11.488/2007

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se que referida lei criou uma nova hipótese de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. Esta hipótese trata-se da instituição de uma nova penalidade, e que deve ser aplicada apenas aos fatos geradores ocorrida após a vigência da lei, haja vista, ainda, a necessidade de motivação pela autoridade fiscal.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

Ex positis, dou provimento parcial para aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho