



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13369.721202/2019-80
ACÓRDÃO	1002-004.019 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	M.V. PEDRAS E MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Durante o procedimento administrativo o contribuinte foi intimado para apresentação de documentos relacionados pelo fisco e não cumpriu a intimação.

O ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento, não ensejando qualquer nulidade por cerceamento de defesa

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. FALSIDADE.

A apresentação de declaração de compensação contendo informação sabidamente falsa dá ensejo à aplicação de multa isolada no percentual de 150% sobre o valor do débito que se pretendia quitar, nos termos do artigo 18, §2º, da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. COEXISTÊNCIA. POSSIBILIDADE. CONDUTAS DISTINTAS.

É possível a coexistência de multa de ofício por conta de cobrança de débitos que permaneceram em aberto em função da não-homologação de declaração de Compensação com multa isolada por “falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”. Inexistência de *bis in idem*, pois as sanções administrativas em questão, apesar da mesma base de cálculo, tratam de condutas distintas.

RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja na esfera administrativa ou judicial, tendo como origem auto de infração 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, 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, rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para aplicar a retroatividade benigna, com a redução da multa de ofício qualificada ao patamar de 100%. Vencido o conselheiro Luís Ângelo Carneiro Baptista, que negava provimento e apresentou declaração de voto. A conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bachieri, acompanhou a relatora pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que julgou improcedente a impugnação apresentara pela contribuinte, mantendo a multa exigida.

O presente processo decorre de lançamento de multa isolada, qualificada, em face da não homologação de compensações declaradas em PER/DCOMP, com falsidade na declaração, tendo como fundamento: o Art. 18, caput e § 2º, da Lei nº 10.833/03, com redação dada pela Lei nº 11.488/07; o Art. 44, Inciso I, § 1º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com redação dada pela lei nº 11.488/2007.

A empresa contribuinte apresentou impugnação, onde alega que foi vítima de uma fraude em que lhe foram oferecidos créditos tributários com aparência de lícitos, por empresas de consultoria (Platinum Consultoria Empresarial e JB8 Consultoria Empresarial), cuja licitude foi corroborada por funcionário da própria Receita Federal, fato este que passou credibilidade à Impugnante sobre a legitimidade do procedimento fiscal adotado e assevera o seguinte:

- QUESTÃO PRELIMINAR: INEXISTÊNCIA DE TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF) QUANTO À IMPUGNANTE – NULIDADE ABSOLUTA DO AUTO DE INFRAÇÃO;
- ERRO NA TIPIFICAÇÃO – CERCEAMENTO DE DEFESA – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO REFERENTE À MULTA DE 150%;
- DUPLA SANÇÃO SOBRE O MESMO FATO – PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM;
- INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO PASSÍVEL DE SANÇÃO;
- PEDIDO SUBSIDIÁRIO: IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA DE 150% – INEXISTÊNCIA DE FALSIDADE – APLICAÇÃO DE MULTA DE 50%.

A 7ª Turma da DRJ/JFA, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, através do Acórdão n.º 09-73468 (fls. 207/214), conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2016

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI

Não cabe ao julgador administrativo apreciar a matéria do ponto de vista constitucional.

MULTA REGULAMENTAR

O destino da multa regulamentar está intimamente ligado ao dos processos que guardam os PER/Dcomps. Ou seja, se o indeferimento e/ou a não homologação for mantida naqueles processos, a multa há que ser mantida. Se for derrubada total ou parcialmente, a multa deve acompanhar esta decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ em 22/06/2020 (fls. 217) e, inconformada com a decisão prolatada, em 21/07/2020, apresentou Recurso Voluntário (fls. 220/246), onde traz o relato dos fatos e assevera o seguinte:

- Afirma que nunca pretendeu ludibriar a Receita Federal, mas sim, que foi vítima de um golpe perpetrado por empresas com a contribuição de funcionário público da própria Receita Federal. Traz documentos com o Recurso;
- Alega nulidade do Auto de Infração pela incoerência de subsunção entre os fatos descritos pela fiscalização e o enquadramento legal sancionatório, além de cerceamento do direito de defesa;
- Assevera acerca da impossibilidade de aplicação de dupla sanção sobre o mesmo fato;
- Da impossibilidade de aplicação da multa de 150% – inexistência de falsidade – aplicação de multa de 50%;
- Afirma que a multa isolada foi aplicada sobre base de cálculo maior do que a legalmente prevista.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Andréa Viana Arrais Egypto**, Relator

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

A Recorrente alega erro de tipificação da sanção imposta e, para tanto, aduz que o auditor fiscal se baseia no art. 18, *caput* e § 2º, da Lei n. 10.833/2003 para aplicação da multa isolada de 150%, pressupondo que se trata de “DECLARAÇÃO APRESENTADA COM FALSIDADE”, no entanto, não se está diante de caso de falsidade, e sim de tentativa de compensação de créditos de terceiros, que é tipificada em outro dispositivo específico, o § 4º do art. 18 da Lei n. 10.833/2003, quando a compensação é considerada não declarada, conforme inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96. Afirma que a incoerência na fundamentação do Auto de Infração ocasiona cerceamento de defesa.

O lançamento ora em debate decorreu da não homologação da compensação em razão da falsidade na declaração. Para constatar a “deliberada falsidade nas declarações

apresentadas” que sujeitou a contribuinte a penalidade aplicada, tanto no Despacho Decisório juntado aos autos, como no Relatório Fiscal do Auto de Infração, foi esclarecido que a empresa transmitiu Declaração de Compensação, na qual indicou possuir crédito de Saldo Negativo de IRPJ, no 1º Trimestre de 2016 e, quando intimada durante o procedimento fiscalizatório, em nenhum momento afirmou ser o crédito legítimo.

A ECF, transmitida em 04/07/2017, relativa ao ano-calendário 2016, indica Imposto de Renda a Pagar, no valor de R\$ 31.619,30 para o 1º Trimestre de 2016, o que corrobora com a falsidade da informação do Saldo Negativo.

Dentro desse contexto, a autoridade fiscal constatou elementos caracterizadores da falsidade nas declarações apresentadas e fundamentou a multa aplicada no art. 18 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007, em seu § 2º, que remete ao art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96, o que corrobora com os fatos dispostos no Auto de Infração e, anteriormente, detectados no Despacho Decisório proferido.

Ressalte-se ainda que o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, estabelece as causas da nulidade dos atos administrativos, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

No presente caso, o ato administrativo de lançamento foi realizado por autoridade competente, contendo todos os requisitos legais estabelecidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, encontra-se em perfeita harmonia com o artigo 142 do CTN, e foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal.

O processo administrativo foi instaurado proporcionando ao sujeito passivo o contraditório e a ampla defesa, em todas as fases e instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer embaraço ao conhecimento das questões de fato e de direito nele

constantes, conforme as próprias razões de defesa que demonstra pleno entendimento da motivação inserida no Auto de Infração.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Mérito

Conforme relatado, o Recurso Voluntário contesta a aplicação da multa isolada de 150%, por entender que foi vítima de um golpe apurado na Operação Saldo Negativo, onde destaca trechos da denúncia do Ministério Público Federal, e traz junto com o Recurso Voluntário inúmeros documentos juntados às fls. 247/2913.

Aduz a Recorrente que a sanção é descabida e que a matéria é objeto de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, no tema 736.

Inicialmente, necessário registrar que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 796.939/RS, julgado sob a sistemática da Repercussão Geral e cujo acórdão transitou em julgado em 20.06.2023, fixou a tese do Tema 736 nos seguintes termos: “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.”

No entanto, não estamos aqui tratando de aplicação de multa isolada em razão da mera não homologação de declaração de compensação, nos termos do então § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996.

Conforme visto, a multa decorreu de compensação considerada indevida, efetuada com falsidade na declaração, com supedâneo no art. 18, caput e § 2º, da Lei nº 10.833/03, na redação dada pela Lei nº 11.488/07.

A Recorrente afirma que “nunca houve inserção de informações falsas”, entretanto, a contribuinte é responsável pelas informações prestadas à Receita Federal, seja pessoalmente ou através de procurador. Conforme já ressaltado, a empresa declarou crédito que sabia não possuir, o que é de fácil constatação, a partir da declaração apresentada pela contribuinte (DCOMP) em que afirma a existência de crédito de Saldo Negativo, quando a própria empresa declarou imposto de renda a pagar na ECF e na DCTF. Portanto, resta comprovada de forma clara que a informação prestada de existência de Saldo Negativo de IRPJ era falsa.

Sendo assim, embora os documentos juntados aos autos comprovem as acusações relacionadas aos fatos levantados na “Operação Saldo Negativo”, diante do contexto dos autos e da própria informação prestada pela Recorrente em DCOMP, em contraste com outras declarações por ela apresentadas, não deixam margem de dúvidas do conhecimento da inserção de informação falsa relacionada à compensação não homologada, o que enseja a aplicação da penalidade disposta em Lei. Ocorreu, no presente caso, a subsunção do fato à norma, portanto, cabe a imposição da multa aplicada.

Esta Turma, em uma outra composição, já se debruçou sobre o tema ora em debate, quando do julgamento do Processo nº 16095.720163/2019-59, cujo trechos do Acórdão 1002-003.717, destaco a seguir como acréscimo às razões de decidir:

O interessado realizou compensações de débitos com supostos créditos de Saldo Negativo de IRPJ. O que ocorreu, de fato, é que a empresa interessada adquiriu supostos créditos de terceiros (PLATINUM CONSULTORIA EMPRESARIAL EIRELI), conforme consta em escritura pública anexada pelos recorrentes, fls. 310 a 314. Pelo que consta nesta escritura, a autuada teria adquirido R\$ 1.000.000,00 de supostos créditos, pagando R\$ 100.000,00 por eles. Na verdade, contudo, estes supostos créditos nunca existiram. A recorrente passou procuração para que empresas que fazem parte do grupo PLATINUM pudessem transmitir declarações em seu nome para a Receita Federal, como se extrai da decisão a quo nas fls. 159 e 160. E assim foram entregues as declarações de compensação com créditos fictos.

A forma de tentar burlar o Fisco Federal, então, foi entregar compensações de débitos com supostos créditos de Saldo Negativo de IRPJ sabidamente nunca existentes.

[...]

Havia uma quadrilha por trás dessas supostas compensações, que fora investigada pela Operação Platinum/Saldo Negativo, onde várias empresas teriam utilizado a consultoria e créditos oferecidos pelo grupo Platinum. A aqui recorrente é uma delas.

Houve, então, a lavratura do Despacho Decisório nº 64/DRF/GUA (fls. 36 a 43), no âmbito do processo administrativo 10875.722870/2018-35, que decidiu pela não homologação das compensações pleiteadas. Assim consta no Despacho Decisório:

[...]

A autoridade fiscal, então, lavrou o auto de infração controlado neste processo, em que se aplicou a multa de 150% sobre os valores pleiteados em compensação, por estas possuírem características de falsidade, com base no art. 18, §2º, da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

[...]

É necessário, tão somente, a comprovação acerca da falsidade das declarações apresentadas pelo sujeito passivo. E é inegável que as declarações de compensação apresentadas tinham créditos falsos e inexistentes. O saldo negativo informado nunca existiu e a empresa tinha ciência disso, tendo utilizado de forma ardilosa em conjunto com um grupo de fraudadores ao qual se associou, buscando se beneficiar de compensações sabidamente fraudadas.

O argumento de que não houve falsidade nas declarações apresentadas não prospera. A narrativa dos acontecimentos elencados pelos próprios recorrentes demonstra que as declarações apresentadas não possuíam lastro algum e fazia parte de uma prática efetuada por empresas de consultoria que vendiam o modus operandis para contribuintes interessados em liquidar suas dívidas tributárias com custos menores (no caso a interessada teria pago 10% do valor dos créditos supostamente adquiridos, conforme consta em escritura pública anexada pelos recorrentes, fls. 310 a 314). Então, não há outro enquadramento legal a ser aplicado a não ser o apresentado pela Autoridade Fiscal.

[...]

Ademais, não se tem como fugir que o pretendido pelo contribuinte era uma fraude. Ele comprou os supostos créditos pagando 10% do valor de face (que era o valor que iria utilizar como crédito para compensação). Ao mesmo tempo, entregou declarações de compensação em conluio com consultorias que venderam estes supostos créditos. A declaração de compensação, sendo um ato do próprio contribuinte, que acarreta efeitos imediatos na relação jurídico-tributária, requer que seu exercício seja revestido de boa-fé, o que torna inadmissível, por decorrência lógica, a prática abusiva do direito invocado.

Neste contexto, entende-se que o dispositivo normativo combatido se destina a sancionar a prática ilícita resultante da violação da boa-fé objetiva que deve nortear a relação jurídica entre Fisco e o contribuinte.

Com relação ao argumento da defesa de que a impugnante foi vítima de golpe, ressalta-se que o art. 136 do CTN adota como regra geral a responsabilidade objetiva, a qual prevê que a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou do responsável:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Ainda de acordo com o citado artigo, a responsabilidade por infrações independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Isto é, não se exige que tenha havido prejuízo econômico ao Fisco, bastando o potencial de lesão resultante da conduta do agente.

A lei expressamente autoriza e determina constituição de crédito tributário pelo lançamento de ofício, na forma de multa isolada, no percentual de 150% sobre o crédito objeto de declaração de compensação não homologada em razão de comprovada falsidade da declaração. O dever da Autoridade Fiscal lançadora de constituir o crédito tributário é vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, do CTN). Sendo assim, deverá a Autoridade Fiscal lançadora cumprir rigorosamente o que tiver sido determinado nos atos legais e normativos vigentes, não lhe sendo permitido a utilização de discricionariedade.

A Recorrente reclama da dupla sanção sobre o mesmo fato, aplicando a multa de mora (art. 61 da Lei n. 9.430/1996) e a multa isolada pela não homologação da compensação (art. 18 da Lei n. 10.833/2003), ambas para o mesmo fato, que é o indeferimento da homologação da compensação.

Entendo que as multas decorrem de condutas distintas e infrações não se confundem.

A multa de mora estabelecida no artigo 61 da Lei 9.430/96, é aplicada no caso de atraso no pagamento de tributos que não foram pagos nos prazos previstos na legislação específica. Já a multa disposta art. 18, § 2º da Lei nº 10.833/2003 é aplicada em razão da não homologação da compensação, quando comprovada a falsidade na declaração.

Dessa forma, não há que se falar em dupla sanção sobre o mesmo fato.

A Recorrente firma que a multa isolada foi aplicada sobre base de cálculo maior do que a legalmente prevista, pois a autoridade autuante considerou como base de cálculo o “Valor Total do Débito” (R\$ 649.478,90), tal como se a Impugnante tivesse tentado compensar também a multa (20%) e o valor dos juros, o que evidentemente não é verdade.

Nos termos do § 2º do art. 18, da Lei nº 10.833/2003, base de cálculo para a aplicação da multa é o valor total do débito indevidamente compensado. Nesses termos, o valor que se tentou compensar de forma indevida é exatamente o valor constante na tabela de fl. 10 dos presentes autos.

Tomamos como exemplo o item “1” da tabela que tem como base de cálculo o “valor total do débito indevidamente compensado” (§ 2º, art. 18), no montante de R\$ 31.306,34. Constatase que é exatamente o mesmo valor informado da DCOMP da contribuinte:

DCOMP Não Homologada	Data do Fato Gerador	Base de Cálculo *	% Multa	Valor da Multa
31286.64727.200417.1.3.02-3880	20/04/2017	31.306,34	150%	46.959,51

DÉBITO COFINS

Débito de Sucédida: NÃO

CNPJ: 00.947.976/0001-76

Grupo de Tributo: CONTRIBUIÇÃO P/ FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Código da Receita/Denominação: 2172-01 COFINS - Demais empresas

Período de Apuração: Jul. / 2015

Periodicidade: Mensal

Data de Vencimento do Tributo/Quota: 25/08/2015

Débito Controlado em Processo: NÃO

Principal	22.101,20
Multa	4.420,24
Juros	4.784,90
Total	31.306,34

Destaque-se que o montante que a empresa pretendeu extinguir através de compensação foi de R\$ 31.306,34, sendo este a base de cálculo para aplicação da multa.

Contudo, nos termos da Lei nº 14.689/2023, cabe a redução da multa qualificada nos seguintes termos:

Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte. (Promulgação partes vetadas)

§ 1º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional providenciará, de ofício, o imediato cancelamento da inscrição em dívida ativa de todo o montante de multa que exceda a 100% (cem por cento), independentemente de provocação do contribuinte, e ficará obrigada a comunicar o cancelamento nas execuções fiscais em andamento.

§ 2º O montante de multa que exceder a 100% (cem por cento) nas autuações fiscais, já pago total ou parcialmente pelo contribuinte, apenas poderá ser reavido, se não estiver precluso o prazo, mediante propositura de ação judicial, ao final da qual será determinado o valor apurado a ser ressarcido, que será liquidado por meio de precatório judicial ou compensado com tributos a serem pagos pelo contribuinte.”

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), deve ser aplicada a retroatividade benigna, com a redução da multa de ofício qualificada ao patamar de 100%.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, rejeitar a nulidade suscitada e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para aplicar a retroatividade benigna, com a redução da multa de ofício qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Luís Ângelo Carneiro Baptista**

A Lei. 14.689/2023 trouxe uma inovação quanto ao limite de percentual para multas através do seu art. 14:

Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, **referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal**, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, **que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado**, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte. *(grifo próprio)*

Este artigo foi vetado pelo Presidente da República em exercício em setembro de 2023, sendo o veto derrubado pelo Congresso Nacional em dezembro do mesmo ano.

Mas qual eram as decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) até então que limitavam em 100% as multas exigidas? São duas as decisões balizadoras, tomadas nas Ações Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 551/DF e 1.075/DF-MC.

A ADI 551/DF foi impetrada contra os § 2º e 5º das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, que assim previa:

Artigo 057 –

(...)

§ 2º - As multas consequentes do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado **não poderão ser inferiores a duas vezes** o seu valor.

§ 3º - As multas consequentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais **não poderão ser inferiores a cinco vezes** o seu valor. *(grifo próprio)*

Esta ADI foi julgada em 2002, com a seguinte ementa:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.

A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.

Ação julgada procedente.

Já a ADI 1.075/DF-MC foi impetrada contra o art. 3º da Lei 8.846/1994, que assim versava:

Art. 2º Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.

Art. 3º Ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, **que não houver emitido a nota fiscal, recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o art. 2º, ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado**, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais.

Parágrafo único. Na hipótese prevista neste artigo, não se aplica o disposto no art. 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. *(grifo próprio)*

O referido art. 3º acima foi revogado antes do julgamento da medida liminar na ADI 1.075/DF-MC. A revogação do citado artigo se deu em 1997, através da Lei nº 9.532/97. De toda sorte, em sede de liminar, em 17/06/1998, o STF decidiu por suspender a eficácia de tal norma, assim se pronunciando:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL (...) AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA – SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL – MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE.

A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. – É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei nº 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento).

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do 'quantum' pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.

Já em decisão definitiva da ADI 1.075/DF-MC, de 05/10/2020, se considerou que estava prejudicada a análise frente à revogação do referido artigo.

Com bases nestes dois precedentes, em repetidos julgados, o STF tem considerado que são confiscatórias as multas em percentuais acima de 100%, notadamente as aplicadas pelos entes públicos estaduais e municipais.

Em recente julgado, de 03/10/2024, sobre multas qualificadas aplicadas pelo Fisco Federal, no RE 736.090 (Tema 863), com Repercussão Geral, o STF fixou a seguinte tese, de forma unânime:

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, § 1-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23

Ou seja, é plenamente válida a multa qualificada de 150% em caso de reincidência, não sendo considerada confiscatória. Observa-se, ainda, que este julgado se deu após o previsto no art. 14 da Lei nº 14.689/2023, onde o STF não o aplicou.

Observando, então, as duas ADI citadas, se percebe que havia 3 tipos de multas envolvidas que foram julgadas inconstitucionais por terem efeitos confiscatórios:

- 1) por insuficiência de recolhimento (ADI 551/DF)
- 2) por sonegação (ADI 551/DF)
- 3) por descumprimento de obrigação acessória (ADI 1.075/DF-MC).

Ocorre que o recente julgado do STF que fixou a tese no Tema 863 fez outra interpretação sobre multas qualificadas aplicadas pelo Fisco Federal quando envolver crimes tipificados nos art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 (sonegação, fraude e conluio, respectivamente). Nestes casos, a multa pode chegar a 150% (quando houver reincidência), exatamente como previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Ou seja, das multas tratadas nos ADI 551/DF e ADI 1.075/DF-MC, restam então limitadas a 100% aquelas multas ordinárias (insuficiência de recolhimento e descumprimento de obrigação acessória), que não envolvem crimes ou atos do sujeito passivo típicos de agravamento.

Fazendo, então, uma interpretação sistêmica do que se depreende dos julgados do STF (tanto das ADI, quanto do Tema 863) é que o limite máximo para multas de 100% é para aquelas ordinárias, não englobando as multas qualificadas (por se referirem a crimes praticados

pelo autuado), nem agravadas (pela falta ao dever de boa fé e colaboração do contribuinte para com o Fisco).

Desta sorte, quando o art. 14 da Lei nº 14.689/2023 se refere às multas consideradas confiscatórias quando acima de 100%, **referendadas por decisões do Supremo Tribunal Federal**, está se direcionando para as multas ordinárias, assim entendidas aquelas que não envolvam motivos para qualificação ou agravamento. Afinal de contas, o próprio STF entendeu possível percentuais acima de 100% para caso de qualificação, quando reincidente, em julgado com repercussão geral.

Ao mesmo tempo, limites de percentuais para multas isoladas (que é o caso em questão) estão para serem julgados no RE 640.452/RO, Tema 487, com Repercussão Geral. Então, ainda não há definitividade no entendimento do STF de qual seria o limite para multa isolada, ainda mais em casos que envolvem fraude e falsidade.

Por fim, a redação do art. 14 da Lei. 14.689/2023 expressa que fica cancela a multa que exceda a 100% *“do valor do crédito tributário apurado”*. Ocorre que multa isolada não há crédito tributário apurado, não cabendo a aplicação deste artigo para o caso em tela. Este é o mesmo racional utilizado nestes recentes julgados deste Conselho abaixo citados:

MULTA ISOLADA DO ART. 89, §10, DA LEI Nº 8.212, DE 1991. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. NÃO PERTINÊNCIA.

A Lei nº 14.689, de 2023, não alterou a dobra prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, a incidir sobre o percentual previsto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, percentual este também não alterado pela Lei nº 14.689, de 2023.

Não há legislação posterior mais benéfica passível de retroação em relação à multa isolada do § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, ainda que a qualificação da multa de ofício, multa diversa prevista na Lei nº 9.430, de 1996, tenha sido modificada.

A previsão do art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023, se refere a crédito tributário apurado e não ao débito indevidamente compensado mencionado no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991. *(grifo próprio)*

(Acórdão nº 2401-011.565 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 05/03/2024, relator José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro)

MULTA ISOLADA DO ARTIGO 89, §10 DA LEI Nº 8.212 DE 1991. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. ARTIGO 14 DA LEI Nº 14.689 DE 2023. INAPLICABILIDADE.

A Lei nº 14.689 de 2023 não alterou a aplicação da multa em dobro prevista no § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212 de 1991 a incidir sobre o percentual previsto no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, percentual este também não alterado pela Lei nº 14.689 de 2023.

Ainda que a qualificação da multa de ofício prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430 de 1996, que é multa diversa da prevista no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 1996, tenha sido modificada por força da Lei nº 14.689 de 2023, não há previsão para a sua aplicação em relação à multa isolada do § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212 de 1991.

A previsão do artigo 14 da Lei nº 14.689 de 2023 se refere a crédito tributário apurado e não ao débito indevidamente compensado mencionado no § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212 de 1991. *(grifo próprio)*

(Acórdão nº 2201-012.001 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA, de 04/02/2025, relatora Débora Fófano dos Santos)

MULTA ISOLADA DE 150% DO ARTIGO 89, §10, DA LEI Nº 8.212. PEDIDO DE REDUÇÃO PARA 100% POR RETROATIVIDADE BENIGNA. INAPLICABILIDADE POR DISTINÇÃO.

A Lei nº 14.689, de 2023, que alterou o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, não alterou a aplicação da multa em dobro prevista no §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212, que se relaciona com a duplicação do percentual previsto no inciso I do art. 44 da Lei nº 8.212.

O §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212 tem por fundamento elemento específico de falsear declaração GFIP procedendo com compensação de forma inadvertida, sendo da espécie “multa isolada”, enquanto, de modo diverso e distinto, a multa do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, alterado pela Lei nº 14.689, é da espécie “multa de ofício qualificada” relacionada com a proibição de condutas de sonegação, fraude ou conluio. Por tais razões, não se aplica a redução da multa do §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212 fundamentado na Lei nº 14.689, de 2023, tampouco no Tema 863 da Repercussão Geral do STF (RE 736.090), relacionados com multa de ofício qualificada por sonegação, fraude ou conluio.

A previsão do artigo 14 da Lei nº 14.689, de 2023, refere-se a crédito tributário apurado e não ao débito indevidamente compensado que impõe multa isolada por elemento específico de falsidade em GFIP em relação ao direito creditório declarado para compensar falseado, conforme disciplina do §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212.

No Tema 736 da Repercussão Geral do STF, no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário nº 796.939, submetido à sistemática dos arts. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, com a ADI nº 4.905, ainda que em *obiter dictum*, foi expressamente reputado como constitucional a multa isolada do art. 89, §10, da Lei nº 8.212, fundada em elemento específico do falsear declaração em ocasião de compensação autodeclarada. *(grifo próprio)*

(Acórdão nº 2004-000.271 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA, de 22/08/2025, relator Leonam Rocha de Medeiros)

Pelas questões expostas, não se vislumbra razões para redução de multa isolada envolvida neste processo.

Assinado Digitalmente

Luís Ângelo Carneiro Baptista