



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720245/2021-43
ACÓRDÃO	3102-003.884 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	ATOMIZAÇÃO DE METAIS OMEGA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO DO JULGADO. CABIMENTO.

São cabíveis embargos de declaração para suprir omissão de acórdão e, nesse contexto, os embargos são acolhidos para integrar os fundamentos eivados de omissão.

TEMA 487 DO STF. INAPLICABILIDADE.

Aplica-se o Tema 487 do STF apenas em casos de multas por descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não o tributo devido, não cabendo sua aplicação em multa por utilização de notas fiscais inidôneas.

ART. 14 da Lei nº 14.689/23. INAPLICABILIDADE.

O art. 14 da Lei nº 14.689/23 não se aplica a casos de multa por utilização de notas inidôneas

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado em votar da seguinte forma:

i) por unanimidade de votos, para:

a) acolher parcialmente os embargos interpostos por Atomização de Metais Ômega Ltda a fim de complementar o acórdão embargado no que tange à omissão quanto à retroatividade benigna – art. 14 da Lei 14.689/23, sem efeitos infringentes;

b) acolher parcialmente os embargos interpostos por Marina Cañada de Mello Leite, André Cañada de Mello, Salete do Valle Cañada, Júlia Cañada de Mello, LS Locadora de Bens

Ltda. e Samaúma Investimentos e Participações Ltda para complementar o acórdão recorrido no que tange à omissão de questão jurídica expressamente citada pelas embargantes; e

ii) por voto de qualidade, para:

a) em relação aos embargos interpostos por Atomização de Metais Ômega Ltda, não acolher o pedido de aplicação da retroatividade do art.14 da Lei nº 14.689/2023 no tocante a multa regulamentar de IPI, bem como não aplicar o princípio da consunção, nos termos do Tema 487 do STF, para cancelar a referida multa; e

b) em relação aos embargos interpostos por Marina Cañada de Mello Leite, André Cañada de Mello, Salete do Valle Cañada, Júlia Cañada de Mello, LS Locadora de Bens Ltda. e Samaúma Investimentos e Participações Ltda não atribuir efeitos infringentes aos embargos, mantendo as responsabilidades solidárias que lhe foram imputadas.

Vencidas as conselheiras Joana Maria de Oliveira Guimarães e Sabrina Coutinho Barbosa e o conselheiro Wilson Antonio de Souza Corrêa que entendiam pela aplicação do Tema 487 do STF, para cancelar a multa lançada e atribuíam efeitos infringentes aos embargos para excluir as responsabilidades dos responsáveis solidários citados. A conselheira Sabrina Coutinho Barbosa manifestou intenção de fazer declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luís Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Wilson Antonio de Souza Corrêa, Fábio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de 07 embargos de declaração interpostos por Atomização de Metais Ômega Ltda; LS Locadora de Bens Ltda.; Marina Cañada de Mello Leite; André Cañada de Mello; Salete do Valle Cañada; Júlia Cañada de Mello e Samaúma Investimentos e Participações Ltda. em face do acórdão nº 3102-002.784, de 28/11/2024.

Realizado o exame de admissibilidade, os embargos interpostos por Atomização de Metais Ômega Ltda. foram admitidos, determinando-se o retorno dos autos ao colegiado para apreciar exclusivamente a matéria relativa à omissão quanto à retroatividade benigna – art. 14 da Lei 14.689/23. Os outros seis embargos também foram admitidos, determinando-se o retorno dos autos ao colegiado para apreciar exclusivamente as matérias relativas à omissão quanto ao

enfrentamento de questões jurídicas expressamente veiculadas pela embargante e à omissão pela não indicação de atos praticados pela embargante.

Em 10/03/26 foram apresentados memoriais.

Em 19/03/26, em reunião de julgamento do CARF, a empresa alegou fato novo em tribuna, solicitando o sobrestamento do julgamento do processo até o deslinde do Tema 487 do STF.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, relator.

1) Embargos interpostos por Atomização de Metais Ômega Ltda.

Conforme relatado, os embargos foram admitidos exclusivamente para análise quanto à omissão quanto à retroatividade benigna – art. 14 da Lei 14.689/23, Nesse tópico, os embargos trazem considerações conforme excertos abaixo:

Trata-se de Autuação de Contribuição ao PIS e COFINS, referente a glosa de créditos de tais tributos, diante da constatação de sua emissão por fornecedores inidôneos, nos meses dos anos de 2017 e 2018, acompanhada de Multa Qualificada (150%), responsabilização de sujeitos passivos solidários e a Multa Regulamentar de IPI, na monta da TOTALIDADE (100%) do valor das mercadorias constantes das Notas Fiscais Glosadas.

(...)

Como a própria ementar v. Julgado Embargado basta para evidenciar, o I. Relator, acompanhado pela unanimidade da C. Turma Ordinária, acatou e entendeu pela necessária observância do art. 106 do CTN, fazendo retroagir as disposições da Lei nº 14.689/2023.

Isso é certo e imutável no v. Acórdão.

Porém, ocorre que tal aplicação de retroatividade benigna foi feita apenas PARCIAL, na medida que na r. decisão apenas se referiu à redução de 150% para 100% da Multa de Ofício Qualificada e NADA se mencionou sobre a sua incidência sobre a Multa Regulamentar do IPI, 100% sobre o valor das Notas Fiscais (até superior a essa outra pena reduzida)

(...)

Nesse sentido, a Multa Regulamentar do art. 572 do RIPI/2010, de 100% (cem por cento) do valor da operação da Nota Fiscal registrada, considerada inexistente, poucos dias após o protocolo da Impugnação foi expressamente excluída pela norma contida no art. 14 da Lei nº 14.689/14:

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.

No presente caso, ainda que o a multa em questão seja chamada de multa regulamentar, ela está SEMPRE vinculada ao lançamento e exigência de tributo, pois tem origem exclusiva em glosa de notas fiscais e seus efeitos fiscais.

Assiste razão em parte à embargante.

Em apertada síntese, a alegação da embargante é a de que, da mesma forma que a multa de ofício foi reduzida de 150% para 100% por força do disposto na Lei 14.689/23, a multa regulamentar de IPI deveria ser cancelada por ter sido excluída no âmbito do art. 14 da referida lei:

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

Efetivamente, o acórdão tratou da retroatividade benigna no caso da multa de ofício, porém não tratou da retroatividade benigna no caso da multa isolada – o que passa a ser feito a seguir.

A multa aplicada refere-se ao artigo 572, inciso II, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010):

Art. 572. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª a):

I - os que entregarem a consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração de importação no SISCOMEX, salvo se estiver dispensado do registro, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª); e

II - os que emitirem, fora dos casos permitidos neste Regulamento, nota fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso II, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª).

O artigo 14 da Lei 14.689/23 porém, **não se aplica ao caso em tela.**

Entendo que o art. 14 refere-se às mesmas multas de que trata o art. 8º daquela lei, quais sejam, aquelas relativas ao art. 44 da Lei 9.430/96, que são as multas de ofício utilizadas em lançamentos fiscais vinculadas e que guardam relação direta com o crédito lançado, representando um percentual daquele.

Não por outro motivo, o art. 14 refere-se a decisões do Supremo Tribunal Federal que determinam o cancelamento de multas que excedam a 100% **do crédito tributário apurado** – que são as típicas multas de ofício do art. 44 da Lei 9.430/96, vinculadas **diretamente ao crédito lançado.**

A Lei 14.689, de 20 de setembro de 2023, efetivamente guarda relação com o objeto do Tema 863 do STF, que trata especificamente **da multa de ofício de 150%** aplicada em lançamentos de ofício em casos de sonegação, fraude ou conluio, porém sempre no âmbito do caput do art. 44 da Lei 9.430/96 como disposto na Descrição e Tese do Tema 863:

Descrição:

Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 150, IV, da Constituição Federal, **a razoabilidade da aplicação da multa fiscal qualificada** em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de **150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do art. 44 da Lei 9.430/1996)**, 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. (negritos nossos).

Nesse contexto, o art. 14 veio esclarecer que tal redução aplica-se **também** a casos em que a multa, inscrita ou não em dívida ativa, esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, porém não trata de outras multas e muito menos de multas isoladas, que possuem características diferentes das multas de ofício descritas no art. 44 da Lei 9.430/96, que . Saliente-se que as multas isoladas são tratadas, no âmbito do Poder Judiciário, pelo Tema 487, conforme será disposto no item 4 deste voto.

Recentes julgados deste Conselho utilizam esse entendimento, conforme ementas abaixo:

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. (negrito nosso)

(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.

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

Assim, a multa isolada/regulamentar do artigo 572, inciso II, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010) não é impactada pelo art. 14 da Lei 14.689/23, bem como não é impactada pelo Tema 863 do STF.

2) Embargos interpostos por Marina Cañada de Mello Leite

Os embargos foram admitidos exclusivamente para apreciação das matérias relativas à omissão quanto ao enfrentamento de questões jurídicas expressamente veiculadas

pela embargante e à omissão pela não indicação de atos praticados pela embargante. Abaixo, trechos do acórdão que tratam dos temas:

3.1. Em seu Recurso Voluntário, a EMBARGANTE desenvolveu um tópico inteiro sobre a impossibilidade de se tomar a expressão “interesse comum” constante do art. 124, I, do CTN, em sua acepção vulgar, de modo que somente pode ser responsabilizado solidariamente o participante do fato gerador que tenha ocupado o mesmo polo ou exercido a mesma atividade do contribuinte eleito pela lei.

(...)

3.3. Não obstante, o acórdão embargado não se manifestou sobre tais fundamentos, não tendo dedicado sequer uma linha para afastar os referidos argumentos ou justificar os motivos pelos quais os precedentes indicados não seriam aplicáveis ao presente caso.

3.4. Considerando que o art. 118, § 5º, do RICARF, exige o prequestionamento da matéria no acórdão recorrido como requisito de admissibilidade do Recurso Especial, é imperioso que a omissão apontada acima seja sanada, com o devido enfrentamento dos fundamentos de defesa veiculados no Recurso Voluntário, inclusive para viabilizar o acesso da EMBARGANTE à instância superior.

(...)

4.1. Como antecipado, a aplicação do art. 124, I, do CTN pressupõe a “comprovação do vínculo [da pessoa a quem se quer imputar a responsabilidade solidária] com o fato jurídico tributário (incluindo os atos ilícitos a ele vinculados)”. De fato, a teor do Parecer Normativo Cosit nº 4/2018, “deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo”.

(...)

4.3. Todavia, o acórdão embargado foi omissivo ao não indicar, concreta e especificamente, quais atos teriam sido praticados pela EMBARGANTE em relação à emissão ou utilização das notas fiscais supostamente inidôneas que deram ensejo aos créditos indevidos que teriam sido tomados pela ÔMEGA. A EMBARGANTE emitiu tais notas? Participou das operações de compra e venda que essas notas lastrearam? Fez o transporte dos materiais objeto de tais notas?

(...)

Em outras palavras, o acórdão embargado não teria fundamentado e/ou esclarecido o conceito de “interesse comum”, à vista dos argumentos da embargante de que o interesse comum não pode ser somente financeiro, mas necessita de demonstração de que tal vantagem financeira seja ilícita ou decorrente de fraudes.

Assiste razão em parte à embargante.

Com relação à omissão de questão jurídica expressamente citada pela recorrente, efetivamente não houve o enfrentamento direto da alegação constante do recurso.

Em apertada síntese, a alegação da então recorrente é que a “expressão “interesse comum”, utilizada no art. 124, I, do CTN, há de ser considerada somente nas situações em que existente a comunhão da posição jurídica das pessoas em relação direta com o fato gerador da obrigação tributária, tal como ocorre, por exemplo, entre condôminos em relação aos tributos incidentes sobre o imóvel de sua propriedade, ou entre herdeiros em relação aos tributos devidos pela sucessão causa mortis” e que “somente pode ser responsabilizado solidariamente com base no art. 124, I, do CTN o participante do fato gerador que tenha ocupado o mesmo polo ou exercido a mesma atividade efetivada pelo contribuinte eleito pela lei.”

O acórdão embargado citou o Parecer Normativo COSIT nº 04/2018, porém apenas tal citação pode não ter sido suficiente para elucidar o ponto de vista do relator:

O Parecer Normativo COSIT nº 04/2018 prevê a responsabilização, conforme reproduzido abaixo:

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do Planejamento Tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.

Assim, acrescente-se que a responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional não se restringe às pessoas que participam formal ou diretamente da realização do fato gerador da obrigação tributária. Ao empregar a expressão “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, o legislador ampliou o alcance da norma para abarcar todos aqueles que, de alguma forma, obtenham vantagem ou benefício econômico decorrente da operação.

Nesse sentido, o conceito de “interesse comum” deve ser interpretado de maneira material. Não se exige a prática conjunta do ato que deu origem ao tributo, mas sim a convergência de interesses na obtenção do resultado econômico produzido pela operação. Assim, quem efetivamente se beneficia do resultado final passa a integrar a esfera de responsabilização, pois compartilha do mesmo propósito econômico que orientou a realização do fato gerador.

Então, a responsabilidade solidária não decorre apenas da participação no núcleo do fato gerador, mas da vinculação econômica e jurídica com os efeitos da operação. A presença

de vantagem patrimonial, a comunhão de objetivos negociais ou a estruturação de relações que permitam a fruição dos resultados da operação são elementos suficientes para caracterizar o interesse comum exigido pelo dispositivo legal. .de que o art. 124, I, do CTN.

Transcrevo trecho do voto exarado no processo 13976.720030/2012-01, do Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, que adoto também como minhas razões de decidir:

Então, parece-me ser mais racional que o “interesse comum” ocorre na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo.

Nesse fotograma, seria responsável solidário **tanto quem atua de forma direta, realizando, individual ou conjuntamente com outras pessoas, atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário** mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam.

Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

Com esse quadro exposto, fica claro que a interpretação a ser dada ao inciso I do art. 124 do CTN **não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal (CF)**, o que, em última análise impõe que o tributo seja suportado por quem tenha concorrido para seu nascimento **e tenha capacidade contributiva para tal.**

Dessa forma, não teria sentido algum que o Fisco, na sua atividade estatal, vinculada à lei e no exercício de suas funções e prerrogativas, **identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.** Nesse perímetro, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária.

Nas vozes de Araújo, Conrado e Vergueiro, já citados (com destaque acrescido):

Sem prejuízo dessas colocações, é preciso admitir: como a expressão "interesse comum" é, em si, vaga (e, por conseguinte, abrangente), seria possível entendê-la a partir de outros critérios - como os que governam, nos termos do art. 50 do Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica; "interesse comum", nesse contexto, poderia decorrer(i) da "identidade de controle na condução dos negócios"(definido pela identidade do corpo diretivo de empresas envolvidas em situação de afirmado "grupo de fato"), (ii) da "confusão patrimonial" (outro elemento de referência comum nos casos de grupo de fato) e (iii) da detecção de eventual fraude (derivada, por exemplo, da ocultação ou da simulação de negócios jurídicos) op cit pág. 47 e 173.

Portanto, **em muitas situações, mormente quando se está diante de cometimento de atos ilícitos, estes se configuram na medida em que a essência do verdadeiro fato jurídico esteve artificialmente escondida ou manipulada por determinadas pessoas.** Não haveria, assim, propriamente um vínculo jurídico formalizado. Há, isso sim, um vínculo que se torna jurídico, ao menos em âmbito tributário, no momento em que há a imputação de responsabilidade. (negritos nossos)

Relativamente à omissão pela não indicação de atos praticados pela embargante, trata-se de alegação da embargante de que não foram esclarecidos “quais atos teriam sido praticados pela EMBARGANTE em relação à emissão ou utilização das notas fiscais supostamente inidôneas que deram ensejo aos créditos indevidos que teriam sido tomados pela ÔMEGA”.

Conforme já exposto, em nenhum momento houve a afirmação de que a embargante teria participado da emissão ou utilização das notas inidôneas de Ômega. Pelo contrário, a afirmação é a de que os atos praticados pela embargante referem-se ao empréstimo de seu nome para participar do esvaziamento patrimonial de Ômega e Garcia, conforme disposto abaixo:

A participação de Marina como sócia de empresas coligadas a Ômega, constituídas com o aparente objetivo de apenas transferir patrimônio de Ômega e Luiz Garcia, demonstra que ela possui, sim, de forma inequívoca, interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, que é a utilização de notas fiscais inidôneas para obtenção de créditos indevidos para Ômega, conforme preconizado no art. 124, I, do CTN. Afinal, quanto maiores e melhores os resultados de Ômega, mais recursos poderão ser repassados para quem efetivamente está com o patrimônio do grupo e para quem são, ao final e ao cabo, os maiores beneficiários das operações já que quem enriquece com as operações lícitas e ilícitas feitas por Ômega e Luiz Garcia são as outras empresas do grupo familiar e seus sócios.

(...)

Marina, emprestando seu nome para ser utilizado em empresas que tinham como propósito esvaziar o patrimônio de Luiz Garcia, agiu de forma ativa e consciente. Participou de um ato jurídico complexo que teve como essência e principal objetivo possibilitar, sem risco de punição, a supressão ou redução de tributos - exatamente como previsto na norma. (negrito nosso)

Assim, os atos praticados pela embargante estão claramente colocados no acórdão, não existindo omissão nesse aspecto.

3) Embargos interpostos por André Cañada de Mello; Salete do Valle Cañada; Júlia Cañada de Mello; LS Locadora de Bens Ltda. e Samaúma Investimentos e Participações Ltda.

Os embargos interpostos por André Cañada de Mello; Salete do Valle Cañada; Júlia Cañada de Mello; LS Locadora de Bens Ltda. e Samaúma Investimentos e Participações Ltda. São, fundamentalmente idênticos aos apresentados por Marina, com mudanças apenas pontuais em nomes dos envolvidos e aspectos secundários.

As conclusões dos despachos de admissibilidade de embargos também são idênticas.

Assim, por economia processual, não repetiremos tudo o que já foi colocado para os embargos de Marina, cabendo as mesmas conclusões para os presentes casos.

4) Aplicação do Tema 487 do STF

Conforme relatado, a empresa solicitou, alegando fato novo, o sobrestamento do julgamento do processo por conta do Tema 487 do STF. O pedido é para que se aguarde o deslinde da questão tratada no STF, já que ela seria aplicável ao caso.

Preliminarmente, fundamental analisar o andamento atual do referido Tema no STF:

Tema 487 - Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental.

Há Repercussão?

Sim

Relator(a):
MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO

Leading Case:
RE 640452

Descrição:
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.

Andamentos		DJ/DJe	Jurisprudência	Detalhes	Processos Relacionados	Recursos
Data	Andamento	Órgão Julgador	Observação			Documento
28/04/2026	Processo recebido na origem		TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE RONDÔNIA			
24/04/2026	Baixa definitiva dos autos, Guia nº		Guia: 12710/2026 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE RONDÔNIA			Termo de baixa
24/04/2026	Transitado(a) em julgado		24/04/2026			Certidão de trânsito em julgado
17/04/2026	Intimado eletronicamente		PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Intimação relativa ao Dje publicado em 07/04/2026.			Intimação
07/04/2026	Petição		PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA - Petição: 44533 - Data: 07/04/2026, às 20:28:12, via Web Service MNI 2.2.2.			
07/04/2026	Lançamento indevido		07/04/2026 - Transitado(a) em julgado Justificativa: registro indevido			
07/04/2026	Recebimento externo dos autos		TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE RONDÔNIA - Guia 5295720/5295720			
07/04/2026	Intimado eletronicamente		PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA. Intimação relativa ao Dje publicado em 07/04/2026.			Intimação

Como se verifica, o assunto transitou em julgado no STF em 24/04/26, com baixa definitiva dos autos no mesmo dia.

Naturalmente que a empresa não tinha tal informação quando fez o pedido de sobrestamento, mas, com a decisão transitada em julgado, não faz mais sentido qualquer sobrestamento para aguardar decisão definitiva do assunto, até porque a decisão definitiva já aconteceu.

O pedido de sobrestamento, assim, não é cabível.

De qualquer forma, deve-se esclarecer que, na visão da empresa, o Tema 487 se aplicaria ao caso no que tange à multa regulamentar prevista no art. 572, inciso II, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), que originou o auto de infração de fls. 5720/5731.

Tal multa está assim descrita no RIPI:

Art. 572. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª):

(...)

II - os que emitirem, fora dos casos permitidos neste Regulamento, nota fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso II, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª).

O Tema 487 trata do caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental e tem repercussão geral.

O último andamento é o seguinte:

Tema 487 - Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental.

Há Repercussão?

Sim

Relator(a):
MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO

Leading Case:
RE 640452

Descrição:
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.

Andamentos		DJ/Dje	Jurisprudência	Detalhes	Processos Relacionados	Recursos
Data	Andamento	Órgão Julgador	Observação			Documento
07/01/2026	Ata de Julgamento Publicada, DJE		RE. DJE divulgado em 19/12/2025, publicado em 07/01/2026.			
17/12/2025	Juntada		Certidão de Julgamento da Sessão Ordinária de 17/12/2025			
17/12/2025	Julgado mérito de tema com repercussão geral	TRIBUNAL PLENO	O Tribunal, por unanimidade, homologou a desistência do recurso extraordinário. Em seguida, por maioria, apreciando o tema 487 da repercussão geral, 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", vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator), André Mendonça e Gilmar Mendes. Por fim, por maioria, modulou os efeitos da decisão, para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ficando ressalvadas 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, vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator) e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto reajustado do Ministro Dias Toffoli (Redator para o acórdão). Ausentes, justificadamente, o Ministro Nunes Marques e, ocasionalmente, o Ministro Gilmar Mendes, ambos com votos proferidos em assentadas anteriores. Presidência do Ministro Edson Fachin. Plenário, 17.12.2025.			
12/12/2025	Incluído no		Data de Julgamento: 17/12/2025			

A tese fixada e a modulação são as seguintes:

O Tribunal, por unanimidade, homologou a desistência do recurso extraordinário. Em seguida, por maioria, apreciando o tema 487 da repercussão geral, 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", vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator), André Mendonça e Gilmar Mendes. Por fim, por maioria, modulou os efeitos da

decisão, para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ficando ressalvadas 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, vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator) e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto reajustado do Ministro Dias Toffoli (Redator para o acórdão). Ausentes, justificadamente, o Ministro Nunes Marques e, ocasionalmente, o Ministro Gilmar Mendes, ambos com votos proferidos em assentadas anteriores. Presidência do Ministro Edson Fachin. Plenário, 17.12.2025. (negritos nossos)

A ata de julgamento foi publicada no DJE em 07/01/26.

A Portaria MF nº 1.634/23, que aprovou o Regimento Interno do CARF, dispõe, no art. 98, inciso II, alínea b, que os conselheiros não podem deixar de aplicar decisão transitada em julgado do STF na sistemática da repercussão geral, como é o caso do Tema 487:

Art. 98. **Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF** afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) **Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal** ou do Superior Tribunal de Justiça, **proferida na sistemática da repercussão geral** ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária (negritos nossos).

Assim, obrigatório que se analise se o Tema 487 impacta ou não a multa isolada lançada com base no art. 572 do RIPI no presente caso, considerando todas as suas especificidades porque, se impactar, a decisão judicial precisa ser adotada.

Vejamos.

Preliminarmente, fundamental salientar que o presente tópico trata **apenas** da multa isolada.

O Tema 487 não trata de multa de ofício relativa ao art. 44 da Lei 9.430/96, que foi abordada no âmbito do Tema 863, como exposto de forma explícita no voto do Min. Dias Toffoli, redator do acórdão do RE 640.452 (Tema 487), conforme trechos transcritos abaixo:

Como se sabe, as multas, no contexto do direito tributário, consistem em sanção por infrações à legislação tributária.

(...)

Os limites da multa de lançamento de ofício decorrente do não pagamento do tributo qualificado pela conduta dolosa do agente (sonegação, fraude e conluio) serão apreciados no Tema nº 863 da Repercussão Geral. Destaco que estão compreendidas nas circunstâncias qualificadoras as condutas dolosas discriminadas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, as quais podem ensejar representação criminal, na forma da Lei nº 8.137/90, o mesmo podendo se dizer de outras infrações dolosas que recebam do legislador penal uma atenção especial (v.g. descaminho).

No presente caso, **os efeitos do Tema 863 na multa de ofício lançada já foram considerados, tendo sido a multa reduzida de 150% para 100% por decisão unânime da Turma.**

Assim não há, no âmbito do Tema 487, nada mais a ser tratado no que concerne à multa de ofício aplicada no percentual de 150% e reduzida a 100%.

Com relação ao Tema 487, deve-se atentar para o seu objeto. Como já descrito, o Tema trata do caráter confiscatório da “multa isolada” **por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental.**

O já citado voto do Min. Dias Toffoli esclarece quais são as multas isoladas de que trata o Tema:

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 nº 487 da RG, Rel. Min. Roberto Barroso, são analisados os limites da multa por descumprimento de dever instrumental, aplicada isoladamente.

O Tema trata, assim, nas palavras do redator do acórdão, de multa por “**descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não o tributo devido**”.

A utilização de notas fiscais inidôneas **não diz respeito a descumprimento de obrigações acessórias.**

O art. 113 do CTN – Decreto nº 5.172/66 - descreve que a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Descumprir uma obrigação acessória significa deixar de apresentar alguma declaração, deixar de emitir nota fiscal, omitir informações, entregar declarações fora do prazo.

Fraudar a contabilidade, utilizar documentos inidôneos, simular operações que não existiram não se traduz em descumprimento de obrigação acessória.

A emissão de nota fiscal é uma obrigação tributária acessória, porém a emissão de nota fiscal inidônea obviamente não se traduz numa obrigação acessória, até porque não é providência prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, como disposto no CTN.

Não por outro motivo, o voto do Min. Luís Roberto Barroso, relator do Tema, explicitou que situações de sonegação, fraude e conluio não estão abrangidas no Tema 487:

5. Apresente controvérsia reside no caráter desproporcional e confiscatório de multa isolada aplicada em hipótese de descumprimento de obrigação acessória e calculada em função do valor da operação, quando existe uma obrigação principal subjacente. **Saliente-se que não se analisam, por oportunidade deste julgamento, situações de sonegação, de fraude e/ou de conluio.** (Negrito nosso)

O mesmo racional aplica-se ao voto do Min. Dias Tofolli, que, como descrito acima, excluiu deste Tema as multas de ofício aplicadas **“pela conduta dolosa do agente (sonegação, fraude e conluio)”** e fez, ainda, longa digressão sobre a diferença entre os comportamentos de contribuintes e os novos paradigmas para o tratamento das multas tributárias, salientando o tratamento que deve ser dado a atos ilícitos. No voto, são explicitados os diversos tipos de grupos de contribuintes:

Na seção mais baixa, conectada com a base da pirâmide, está (i) o grupo dos contribuintes dispostos a cumprir a legislação; na seção logo acima, está (ii) o grupo dos contribuintes que a tentam cumprir mas nem sempre conseguem; em seguida, vem (iii) o grupo dos contribuintes que não a querem cumprir mas a cumprem quando se faz o controle; e, na seção mais alta, conectada com o topo da pirâmide, está (iv) o grupo de contribuintes que, decididamente, não cumprem a legislação.

Para os contribuintes do grupo IV, a estratégia é usar toda a força da lei:

Em relação ao grupo (iv), que se encontra na seção mais alta, conectada ao topo da pirâmide (contribuintes que, decididamente, não cumprem a legislação), a estratégia é usar toda a força da lei.

Constata-se que não é objetivo do Tema beneficiar contribuintes que praticam atos que envolvem fraude – e sim os contribuintes que querem cumprir com suas obrigações

tributárias, mas que têm dificuldades por conta da complexidade da legislação e dos procedimentos necessários para manutenção da regularidade fiscal.

A emissão ou utilização de notas fiscais que não correspondem à saída efetiva dos produtos nela descritos, com o fim de gerar créditos indevidos de tributos não cumulativos, é infração característica de contribuintes do grupo IV.

O presente caso também não trata **de outras infrações que independem de ser ou não o tributo devido**.

Trata-se de infração direta e umbilicalmente ligada aos tributos devidos, conforme pode ser confirmado nos seguintes trechos do Relatório Fiscal:

107. Porém tudo o que apresentou, embora documentado e aparentemente autêntico, era sem lógica, e nas diligências fiscais foi descoberto o que acontecia de fato: comprava sucata de alumínio com NFe de lingote de alumínio, ou apenas NF-e de lingote de alumínio sem nada receber, ficticiamente transportada pela RHODOAMIL TRANSPORTES LTDA; vendia ficticiamente sucata de alumínio para gerar recursos/caixa para pagar as compras fictícias de lingotes de alumínio e baixar o estoque. Tudo isso com o único objetivo de tomar crédito de PIS/COFINS/IPI sobre os lingotes de alumínio, crédito esse não existente sobre a sucata de alumínio. Descoberta a fraude, a documentação apresentada foi revista por amostragem, assim como a sua contabilização e registro bancário, desqualificando a idoneidade dos comprovantes apresentados.

(...)

112. Foi aplicada a multa prevista no inciso II do artigo 572 do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI) igual ao valor das NF-e de entradas fictícias de lingotes de alumínio que o sujeito passivo registrou (entrada de sucata de alumínio ou nenhuma mercadoria) e das saídas fictícias de sucatas de alumínio, das quais o sujeito passivo apenas emitiu NF-e (nada saindo, apenas para gerar recursos financeiros/caixa para pagar as compras fictícias de lingotes de alumínio e baixar o estoque de sucatas de alumínio), relacionadas nas planilhas constantes em formato não paginável (formato MICROSOFT/EXCEL) nos processos fiscais de IPI já citados, por estabelecimento. A seguir o demonstrativo mensal do valor da multa lançada:

A própria embargante ressalta, nos embargos, em letras maiúsculas, que a multa está sempre vinculada à exigência de tributo:

No presente caso, ainda que o a multa em questão seja chamada de multa regulamentar, ela está SEMPRE vinculada ao lançamento e exigência de tributo, pois tem origem exclusiva em glosa de notas fiscais e seus efeitos fiscais.

A utilização de notas inidôneas, tanto na entrada dos lingotes de alumínio como na saída da sucata de alumínio, tinha como **único** objetivo tomar crédito de PIS/Cofins/IPI sobre os

lingotes de alumínio. Não é o caso de mero descumprimento de obrigação acessória ou outra infração desvinculada de tributos.

Não se tratando de multa por descumprimento de obrigação acessória e nem de multa por outras infrações que independem de ser ou não o tributo devido, não cabe a aplicação do Tema 487 ao presente caso.

O entendimento aqui colocado já foi adotado, **por unanimidade de votos**, em recente decisão do CARF que tratou exatamente da multa prevista no inciso II do art. 572 do RIPI. Abaixo, trechos do voto do Acórdão 3202-003.407, da i. Relatora Aline Cardoso de Faria:

Inicialmente, a Recorrente solicita que o presente julgado seja suspenso até o julgamento do Tema nº 487 (RE 640452) e 863 do E. STF que trata da limitação do não confisco em 100% do valor do tributo.

Ocorre, que conforme já assinalado em outras ocasiões por esta Turma de Julgamento, a questão objeto da supracitada controvérsia constitucional não se aplica ao caso concreto, haja vista que a Corte Suprema se pronunciará sobre as penalidades aplicadas em caso de descumprimento de obrigação acessória, o que não é o caso dos presentes autos.

Para deslinde da questão segue a síntese da matéria versada no Tema nº 487 (RE 640452):

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.

Adicionalmente, esclareça-se que ao iniciar a discussão de mérito do Tema nº 487, o Ministro Luís Roberto Barroso destacou o que se segue:

5. Apresente controvérsia reside no caráter desproporcional e confiscatório de multa isolada aplicada em hipótese de descumprimento de obrigação acessória e calculada em função do valor da operação, quando existe uma obrigação principal subjacente. **Saliente-se que não se analisam, por oportunidade deste julgamento, situações de sonegação, de fraude e/ou de conluio.** (Grifos nossos).

No caso dos autos, tem-se em pauta auto de infração (AI), fls. 2/7, lavrado em face da Recorrente, relativo ao período de 06/2017 a 11/2019, para a aplicação de multa regulamentar em razão da utilização, em proveito próprio, de notas fiscais (NF) que não correspondem à saída efetiva de produto do estabelecimento emissor. Ou seja, de utilização de notas fiscais inidôneas e não de descumprimento de obrigação acessória.

Assim, considerando o disposto acima, não é cabível o sobrestamento da análise do processo e nem a aplicação do Tema 487 ao caso.

Conclusão

Por todo o acima exposto, voto por 1) dar provimento parcial aos embargos interpostos por Atomização de Metais Ômega Ltda. para complementar o acórdão embargado no que tange à omissão quanto à retroatividade benigna – art. 14 da Lei 14.689/23, sem efeitos infringentes; 2) por dar provimento parcial aos embargos interpostos por Marina Cañada de Mello Leite; André Cañada de Mello; Salete do Valle Cañada; Júlia Cañada de Mello; LS Locadora de Bens Ltda. e Samaúma Investimentos e Participações Ltda. para complementar o acórdão recorrido no que tange à omissão de questão jurídica expressamente citada pelas recorrentes, também sem efeitos infringentes e 3) por negar provimento ao pedido de sobrestamento e de aplicação do Tema 487 ao caso.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**

Em sustentação oral, o patrono da empresa Embargante suscitou fato superveniente e suplicou a redução da multa isolada imposta pela autoridade fiscal, trazendo ao debate o Tema nº 487, julgado recentemente pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática da repercussão geral.

Ausente abordagem no acórdão pelo i. Relator, justamente por ter sido a temática invocada durante a sustentação oral, e sendo de observância obrigatória pelos Conselheiros deste Tribunal Administrativo os precedentes do STJ e do STF julgados sob os regimes da repercussão geral e dos recursos repetitivos, por imposição regimental, solicitei ao i. Presidente vista dos autos para melhor apreciação dos fatos e de sua exata relação com o Tema nº 487.

O regimento interno deste Tribunal Administrativo (Portaria nº 1.634/2023), por meio da alínea 'b' do inciso II, artigo 98, veda, expressamente, aos seus Conselheiros afastar aplicação de decisão transitada em julgado pelo Supremo Tribunal Federal – STF, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, como no caso do Tema nº 487.

O tema em debate teve seu mérito julgado na sistemática da repercussão geral pelo STF no RE nº 640.452 (Tema nº 487) que, 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. (grifos meus)

Observe-se que o limite admitido pelo STF é de 100% nos casos em que constatadas circunstâncias agravantes da sanção. As situações que agravam a penalidade, de acordo com o STF, são:

Consideram-se circunstâncias agravantes, por exemplo, o dolo; a reincidência específica; o fato de a obrigação violada já ter sido objeto de solução em consulta formulada pelo infrator; o fato de o agente ter inobservado instruções de auditores sobre a obrigação violada; o fato de o contribuinte ter sido submetido a regime especial de fiscalização; o fato de o mercado ser regulado etc. Registro que algumas dessas circunstâncias agravantes são citadas no RIPI (art. 558).

É pertinente ainda acrescentar que os legisladores devem disciplinar as circunstâncias atenuantes e estabelecer critérios para redução gradativa da multa, tais como: bons antecedentes fiscais; erro ou ignorância escusável quanto à matéria de fato; ausência de prejuízo ao erário e à administração tributária; antecipação do sujeito passivo na apresentação dos elementos necessários ao conhecimento da infração etc.

É pertinente ainda acrescentar que os legisladores devem disciplinar as circunstâncias atenuantes e estabelecer critérios para redução gradativa da multa, tais como: bons antecedentes fiscais; erro ou ignorância escusável quanto à matéria de fato; ausência de prejuízo ao erário e à administração tributária; antecipação do sujeito passivo na apresentação dos elementos necessários ao conhecimento da infração etc.

É de se considerar, por pertinente, que, na aplicação de sanções tributárias pela autoridade administrativa, a contribuição da doutrina de Paulo Coimbra nos leva a considerar o uso do princípio da insignificância, como forma específica de concreção dos princípios da proporcionalidade e da equidade, 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 preventivo²⁶. (destaques meus)

A hipótese de agravamento também se alinha ao Tema nº 863 (RE nº 736.090), que trata das multas de ofício de natureza punitiva, aplicáveis nas hipóteses de sonegação, fraude ou dolo, igualmente julgado pelo STF sob a sistemática da repercussão geral, segundo o qual:

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.

Voltando ao Tema 487, os critérios definidos pelo Supremo Tribunal Federal podem ser sintetizados da seguinte forma:

Infração	Natureza da penalidade	Limites fixados pelo STF
Descumprimento de obrigação acessória (deixar de informar, declarar ou escriturar) Exemplos: nota fiscal irregular; omissão declaratória; escrituração incorreta; EFD inexata ou incompleta	Com repercussão fiscal (cobrança)	Regra: 60% do valor do tributo exigido ou crédito tributário vinculado; Exceção 100% do valor do tributo exigido ou crédito tributário vinculado quando existentes circunstâncias agravantes.
Descumprimento de obrigação acessória (deixar de informar, declarar ou escriturar) Exemplos: nota fiscal irregular; omissão declaratória; escrituração incorreta; EFD inexata ou incompleta	Sem repercussão fiscal (ausente cobrança, mas há valor de operação ou prestação relacionado à penalidade)	Regra: 20% do valor de operação ou prestação vinculado à penalidade; Exceção 30% do valor de operação ou prestação vinculado à penalidade quando existentes circunstâncias agravantes.

Extraí-se do voto condutor que, na aplicação das multas por descumprimento de deveres instrumentais, devem ser observados o **PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO** e parâmetros de proporcionalidade, tais como adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e

vedação ao bis in idem. Tais parâmetros orientam o aplicador da norma tanto na observância dos limites fixados pelo STF quanto na própria exigência da sanção.

No caso concreto, a matéria devolvida ao Colegiado em razão do acolhimento dos embargos de declaração envolve a multa isolada aplicada no patamar de 150%, em razão da emissão e utilização, pela Recorrente, de NF-e que não correspondia à efetiva saída do produto nela descrito (art. 572, inciso II do RIPI/2010).

Cumprе lembrar que a penalidade foi aplicada conjuntamente com o lançamento destinado à exigência do IPI, acrescido da multa de ofício de 150%, após as glosas promovidas pela autoridade fiscal sobre créditos escriturados indevidamente em decorrência de compras simuladas de lingote de alumínio (art. 569 do RIPI/10). Trata-se, portanto, de penalidade decorrente da emissão e utilização indevida da NF-e, conforme exação acima descrita.¹

Nesse sentido, salvo melhor juízo, aplicando o posicionamento adotado pelo STF no Tema nº 487, incontroverso que a nota fiscal emitida irregularmente teve repercussão tributária. Veja, o crédito de IPI até então escriturado e aproveitado pela Recorrente foi glosado e consequentemente exigido pela autoridade fiscal cumulativamente com a multa de ofício, também de 150%.

Reproduz-se trechos do TVF:

33. Após lavrado o Termo de Diligência, assinado pelo contador Lailton, a fiscalização explicou o que foi verificado e constatado naqueles documentos: que **o sujeito passivo recebeu sucata de alumínio com nota fiscal de lingote de alumínio, o que ampararia crédito de PIS/COFINS e IPI fraudulentamente**, como foi feito.

(...)

38. Após a diligência nos estabelecimentos do sujeito passivo, **a fiscalização concluiu que o sujeito passivo compra sucata de alumínio, que não contemplam o crédito dos tributos IPI, COFINS e PIS e, dá entrada como se fossem lingotes de alumínio, amparadas em notas fiscais de lingotes de alumínio, que contemplam o crédito dos citados tributos e evidências que as compras de lingotes de alumínio nas quais constam como transportadora a RHODOAMIL são meras notas fiscais emitidas somente para criar créditos de tributos** (que sequer ampararam sucatas de alumínio).

(...)

107. Porém tudo o que apresentou, embora documentado e aparentemente autêntico, era sem lógica, e nas diligências fiscais foi descoberto o que acontecia de fato: comprava sucata de alumínio com NF e de lingote de alumínio, ou apenas NF-e de lingote de alumínio sem nada receber, ficticiamente transportada pela RHODOAMIL TRANSPORTES LTDA; vendia ficticiamente sucata de alumínio para

¹ Compra e devolução de lingote entre a Recorrente e as fornecedoras irregulares/inexistentes. Venda de sucata com posterior aquisição de lingote de alumínio vendida sem IPI.

gerar recursos/caixa para pagar as compras fictícias de lingotes de alumínio e baixar o estoque. Tudo isso com o único objetivo de tomar crédito de PIS/COFINS/IPI sobre os lingotes de alumínio, crédito esse não existente sobre a sucata de alumínio. Descoberta a fraude, a documentação apresentada foi revista por amostragem, assim como a sua contabilização e registro bancário, desqualificando a idoneidade dos comprovantes apresentados.

(...)

Foram glosados os créditos de IPI das NF-e de compras de lingotes de alumínio constantes em formato não paginável (formato MICROSOFT/EXCEL) nos processos fiscais 15746-720245/2021-43 (estabelecimento 09.239.933/0001-00) e 15746-720243/2021-54 (estabelecimento 09.239.933/0002 91), fraudulentamente tomados pelo sujeito passivo e informados nas EFD-ICMS/IPI referentes aos anos-calendário 2017/2018, cujos totais mensais glosados e utilizados na Reconstituição da Escrita Fiscal conforme Auto de Infração são a seguir demonstrados, por estabelecimento: (...)

Foi aplicada a multa prevista no inciso II do artigo 572 do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI) igual ao valor das NF-e de entradas fictícias de lingotes de alumínio que o sujeito passivo registrou (entrada de sucata de alumínio ou nenhuma mercadoria) e das saídas fictícias de sucatas de alumínio, das quais o sujeito passivo apenas emitiu NF-e (nada saindo, apenas para gerar recursos financeiros/caixa para pagar as compras fictícias de lingotes de alumínio e baixar o estoque de sucatas de alumínio), relacionadas nas planilhas constantes em formato não paginável (formato MICRO SOFT/EXCEL) nos processos fiscais de IPI já citados, por estabelecimento. A seguir o demonstrativo mensal do valor da multa lançada: (...) (grifos nossos)

As circunstâncias agravantes já foram apreciadas pelo Colegiado quando do julgamento do Recurso Voluntário que manteve não só o lançamento do IPI como, também, da multa de ofício. No entanto, com fulcro na Lei nº 14.689/23, o Colegiado reduziu a multa de ofício de 150% para 100%. Portanto, embora mantida a conclusão da autoridade fiscal de que as compras foram simuladas (ocorrência de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), a sanção foi reduzida a teor da Lei nº 14.689/23, o que se amolda aos limites fixados pela Tema nº 863 do STF.

Significa que, em relação à multa isolada ora apreciada, entendo que houve repercussão fiscal, ainda que indireta, uma vez que a multa de ofício foi exigida em razão de operações simuladas e da emissão de notas fiscais fraudulentas, circunstâncias que, por si sós, já atraem a aplicação da redução prevista no Tema 487, por atenderem aos critérios nele estabelecidos.

Isso porque a operação que deu origem ao crédito indevidamente aproveitado decorreu diretamente das operações simuladas (compras e vendas fictícias) que deram ensejo à emissão de notas fiscais inidôneas. Em outras palavras, sem a simulação das operações relativas às

supostas aquisições de lingotes — quando, na realidade, havia aquisição de sucata de alumínio — e sem a correspondente emissão de documentos fiscais inidôneos, não existiria o crédito posteriormente apropriado pela Recorrente, o qual foi objeto de glosa e da respectiva exigência fiscal.

Tem-se, portanto, duas condutas sucessivas e intrinsecamente relacionadas:

(i) a simulação de operações, mediante a emissão de notas fiscais de aquisição de lingotes, quando a mercadoria efetivamente adquirida era sucata de alumínio, bem como a emissão de notas fiscais de saídas fictícias de sucata de alumínio; e

(ii) a escrituração dessas notas fiscais com a finalidade de gerar créditos indevidos de PIS, Cofins e IPI.

Em razão da caracterização de fraude e da reincidência, foram aplicadas as seguintes sanções:

(i) multa agravada pela emissão de notas fiscais inidôneas; e

(ii) glosa dos créditos indevidamente escriturados, com a exigência do IPI correspondente, acrescido de multa de ofício qualificada.

Nesse contexto, verifica-se que a segunda infração constitui mero exaurimento da primeira, pois a escrituração dos créditos indevidos somente foi possível em razão da prévia emissão das notas fiscais inidôneas decorrentes das operações simuladas. Assim, **AMBAS AS PENALIDADES DECORREM DE UM MESMO CONTEXTO FÁTICO E DE UMA ÚNICA CADEIA CAUSAL, O QUE REFORÇA A INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO**, nos termos da orientação firmada no Tema 487.

Retomam-se, então, os fundamentos do julgamento do STF, especialmente no que se refere à necessidade de observância do princípio da consunção, bem como dos parâmetros de adequação, necessidade, justa medida e do princípio da insignificância na imposição de multas decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais.

Nesse contexto, merecem especial consideração as ponderações do Ministro Redator da tese fixada acerca do princípio da consunção e dos pressupostos que devem orientar a imposição de penalidades, nos seguintes termos:

5.1 Do princípio da consunção

(...) Ou seja, segundo o princípio da consunção, o ilícito mais abrangente absorve o ilícito menos abrangente. O concurso entre infrações pode se dar entre dois ou mais deveres instrumentais bem como entre um dever instrumental e o dever de pagar o tributo.

(...)

5.2 Do estabelecimento dos limites e da necessidade de gradação em razão da gravidade do comportamento descrito no tipo e das circunstâncias agravantes e atenuantes.

Examinada a aplicação do princípio da consunção, passo a tratar dos tetos da multa decorrente de descumprimento de dever instrumental. Visando a simplificar a explicação que farei mais à frente, peço vênica para expor esses tetos na tabela abaixo:

	Limite quantitativo	Com agravantes
Multa com tributo ou com crédito indevido vinculado.	Até 60% do valor do tributo ou do crédito indevido.	Até 100% do valor do tributo ou do crédito indevido.
Multa sem tributo ou crédito indevido, mas com valor de operação ou prestação vinculado à penalidade.	Até 20% do valor da operação ou prestação, não podendo ultrapassar 0,5% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo	Até 30% do valor da operação ou prestação, não podendo ultrapassar 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo
	pertinente.	pertinente.

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.

Assim, por exemplo, **a multa cominada para o atraso na entrega de nota fiscal relativa a uma operação deve ser menor do que a cominada para o caso de o responsável tributário deixar de realizar retenção de tributo ou mesmo nas hipóteses de escrituração de créditos indevidos.**

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.

Também os legisladores devem trabalhar, ponderadamente, tendo presentes a individualização da pena e a tal visão contemporânea, **as circunstâncias agravantes, as quais possibilitam o aumento gradativo da multa a**

até 100% do valor do tributo ou do crédito indevido, ou 30% do valor da operação ou prestação (com o limite de 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente).

Consideram-se circunstâncias agravantes, por exemplo, o dolo; a reincidência específica; o fato de a obrigação violada já ter sido objeto de solução em consulta formulada pelo infrator; o fato de o agente ter inobservado instruções de auditores sobre a obrigação violada; o fato de o contribuinte ter sido submetido a regime especial de fiscalização; o fato de o mercado ser regulado etc. **Registro que algumas dessas circunstâncias agravantes são citadas no RIPI (art. 558).**

É pertinente ainda acrescentar que os **legisladores devem disciplinar as circunstâncias atenuantes e estabelecer critérios para redução gradativa da multa, tais como: bons antecedentes fiscais; erro ou ignorância escusável quanto à matéria de fato; ausência de prejuízo ao erário e à administração tributária; antecipação do sujeito passivo na apresentação dos elementos necessários ao conhecimento da infração etc.**

a) Do teto na hipótese de existência de tributo ou de crédito indevido vinculado

(...)

Entendo que o parâmetro máximo de 100% acima citado foi, inclusive, o previsto pela Primeira Turma da Corte no julgamento do já citado RE nº 754.554/GO-AgR, DJe de 28/11/13, Rel. Min. Celso de Mello. Recorde-se que, nesse caso, debateu-se multa decorrente de descumprimento de dever instrumental estabelecida em 25% sobre o valor da operação. Verifica-se que tal multa era aplicada, abstratamente, em diversas situações, abrangendo não só caso de simples falta de emissão de documentos fiscais exigido (sem circunstância agravante), mas também (entre outros) o caso de adulteração ou falsificação de documentos fiscais (circunstância agravante ou até qualificadora). A Turma concluiu ser inconstitucional essa multa quando ela superasse o valor do tributo vinculado. (...)

O patamar em comento de **100% do valor do tributo vinculado, insta reiterar, depende de circunstâncias agravantes**. De outro giro, **por razões de justiça, é de 60% o limite quantitativo da multa em questão, valendo recordar que, nesse limite, devem ser consideradas circunstâncias atenuantes e estabelecidos critérios para redução gradativa da multa e até mesmo para seu afastamento.**

Em segundo lugar, importa ter em mente que, por diversas razões, os contribuintes podem realizar creditamentos. Isso é bastante comum no caso de tributos sujeitos à não cumulatividade, como o ICMS, o IPI e o PIS/COFINS não cumulativo. Em casos como esses, o creditamento pode decorrer, v.g, da própria

não cumulatividade (no caso do PIS/COFINS, vale lembrar que o legislador tem boa liberdade para tratar do assunto) ou então de um crédito presumido concedido, por liberalidade, pelo ente tributante.

Nessa toada, **havendo crédito indevido vinculado, o teto da multa decorrente do descumprimento de dever instrumental é igual ao já proposto quando tratamos do primeiro teto, mas adaptado ao presente contexto.** Sendo assim, a multa em questão não poderá ultrapassar 60% do próprio valor do crédito indevido, podendo ser majorada para até 100%, no caso de existência de circunstâncias agravantes devidamente justificadas.

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, considerado o critério da adequação. Trago as lições de Paulo Coimbra ao tratar do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias e destacar doutrina alemã que decompõe o crivo da proporcionalidade das sanções tributárias em três comandos balizadores: (i) adequação; (ii) necessidade; e (iii) razoabilidade ou justa medida, que pode ser também designada por conformidade, proporcionalidade em sentido estrito ou pertinência²⁹.

b) Estabelecimento de teto na hipótese de, não havendo tributo ou crédito indevido vinculado, haver valor de operação ou prestação vinculado à penalidade

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.**

A inexistência de efetivo tributo pode ser 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.

Na impossibilidade de se aplicar essa técnica, cumpre ressaltar que, nas hipóteses em que não há nem efetivo tributo, nem crédito indevido vinculado à multa, pode existir valor de operação ou prestação (em sentido amplo) vinculado à penalidade. Usualmente, trata-se do valor da base de cálculo sobre o qual a tributação normalmente incidiria. **Aqui se consideram, conforme o caso, por exemplo, o valor da operação de circulação de mercadoria ou, eventualmente, o valor comercial da mercadoria**, no caso do ICMS-mercadoria; o valor da prestação de serviço, no caso do ISS; o valor do faturamento ou da receita, no caso do PIS/COFINS; o valor do rendimento, no caso do IR; o valor do lucro, real ou presumido, no caso da CSLL; e assim por diante.

(...)

Para casos como esses, em que inexistente tributo ou crédito indevido vinculado, mas existe valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa decorrente do descumprimento de dever instrumental não pode ultrapassar 20% de tal valor, podendo ser majorada para até 30%, no caso de existência de circunstâncias agravantes devidamente justificadas.

Analisando-se a tabela acima, percebe-se que a moda³¹ é a alíquota de 30%; já a média é a alíquota de 20% do valor da operação.

Qualquer que seja o teto aplicado em cada caso concreto, isso é, 30%, na existência de circunstância agravante, ou 20% do valor da operação ou prestação já referido, proponho, ainda, que a multa não poderá ultrapassar 1% valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente à penalidade, devido ou como se devido fosse, na hipótese de existir circunstância agravante, ou de 0,5% do mesmo valor, respectivamente.

Assim, por exemplo, no caso de multa relacionada com o ISS, ela não poderá ultrapassar 1% (no caso de circunstância agravante) ou 0,5% do valor total das prestações sujeitas ao imposto municipal dos últimos 12 meses; **no caso de multa relacionada com o ICMS ou IPI, ela não poderá ultrapassar 1% (no caso de circunstância agravante) ou 0,5% do valor total das operações e prestações sujeitas a esse imposto dos últimos 12 meses**; no caso de multa relacionada com o PIS/COFINS, ela não poderá ultrapassar 1% (no caso de circunstância agravante) ou 0,5% do valor total do faturamento ou da receita dos últimos 12 meses, conforme o caso.

Ressalte-se, em obiter dictum, que Christophe Waerzeggers, Cory Hillier e Irving Aw, consultores fiscais do Departamento Jurídico do FMI, inclusive sugeriram, na Nota de Legislação Fiscal de 2019, intitulada Designing interest and tax penalty regimes³², em exemplo de conjunto de normas relativas a penalidades administrativas (vide apêndice B), a possibilidade de aplicação de

multa decorrente de descumprimento de dever instrumental de 1% da renda tributável total do último ano ou de \$ 1.000,00, o que for maior, em caso de declaração falsa ou enganosa, se a declaração ou omissão foi feita conscientemente ou de forma imprudente; ou de 0,5% daquela renda ou \$ 500,00 o que for maior, nos demais casos.

Em meu modo de ver, a última referência que sugeri (de 1% ou 0,5% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente à penalidade) se alinha com esse estudo quando adaptado à realidade brasileira, em que existem diversas materialidades tributárias, com características bastante diferentes, e diversos entes tributantes.

Antes de passar para o próximo tópico, reitero que as indicações acima, por si sós, não autorizam que todas as multas decorrentes de descumprimento de dever instrumental possam, desde logo, ser estipuladas já naqueles máximos. Nessa toada, **reafirmo caber aos legisladores federais, estaduais e municipais ponderar qual deve ser, dentro daqueles parâmetros, o dimensionamento adequado da multa decorrente de descumprimento de dever instrumental em cada hipótese.**

CASO HAJA CONTESTAÇÃO ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL DESSE DIMENSIONAMENTO ANTE A VEDAÇÃO DO CONFISCO, CABERÁ ÀS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS E ÀS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS, À LUZ DO CONJUNTO FÁTICO PROBATÓRIO E DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL APLICÁVEL, VERIFICAR SE ELE (AINDA QUE ESTEJA DENTRO DAQUELES PARÂMETROS), QUANDO EFETIVAMENTE APLICADO, OBSERVOU A JUSTIÇA NO CASO CONCRETO. POR ÓBVIO QUE É NECESSÁRIO HAVER JUSTIFICATIVA QUALIFICADA PARA SE CONCLUIR QUE, EM DETERMINADO CASO, UMA MULTA DECORRENTE DE DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL, MESMO OBEDECENDO AQUELES PARÂMETROS, NÃO OBSERVOU A REALIZAÇÃO DA JUSTIÇA NO CASO CONCRETO.

Em suma, as multas isoladas cujos percentuais superam os parâmetros que indiquei são inconstitucionais, mas tais parâmetros não vedam que as autoridades administrativas ou as instâncias ordinárias, à luz do conjunto fático-probatório constante dos autos, verifiquem, excepcionalmente, o caráter confiscatório de multa isolada concretamente aplicada dentro daquelas referências. (grifos nossos)

Ainda, ensina o Eminentíssimo Ministro Humberto Martins, Relator do REsp nº 1.496.354/PR, citado no referido julgado, que, nos casos em que há nexo de dependência entre as penalidades — como ocorre entre a multa isolada e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo apurado ao final do exercício, bem como pela ausência de antecipação sob a forma estimada —, deve prevalecer apenas a cobrança da multa de ofício decorrente da falta de recolhimento do tributo.

Voltando ao caso concreto, em homenagem ao princípio da consunção, observa-se que as notas fiscais inidôneas objetos da autuação foram emitidas com uma finalidade específica:

possibilitar a geração de créditos de IPI em favor da Recorrente. Em outras palavras, a emissão das notas fiscais inidôneas constituiu conduta-meio destinada ao aproveitamento indevido de créditos tributários, circunstância amplamente demonstrada no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

Corroborar essa conclusão o fato de que a própria fiscalização reconheceu a legitimidade de parte das operações, cujas notas fiscais foram consideradas idôneas e, por isso, mantiveram hígidos os respectivos créditos de IPI. A glosa restringiu-se exclusivamente aos créditos apropriados com base nas notas fiscais decorrentes de operações simuladas, evidenciando que a emissão dos documentos fiscais inidôneos não representava um fim em si mesmo, mas o instrumento utilizado para viabilizar a constituição e o aproveitamento indevido desses créditos.

Desse modo, a infração consistente na emissão de notas fiscais inidôneas encontra-se absorvida pela infração mais ampla e gravosa relacionada ao aproveitamento indevido dos créditos de IPI, razão pela qual se revela aplicável, ao caso, o princípio da consunção, nos termos da orientação firmada no Tema 487.

Essa conclusão encontra respaldo na própria fundamentação adotada pelo Ministro Dias Toffoli, Redator do acórdão que fixou a tese de repercussão geral. Com efeito, ao incorporar o princípio da consunção como parâmetro para o controle da proporcionalidade das sanções tributárias, fundamentou seu entendimento, expressamente, na jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, notadamente no REsp nº 1.496.354/PB e no AgRg no REsp nº 1.499.389/PB, cujos fundamentos ora se reproduzem:

(...)

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo. **(RECURSO ESPECIAL Nº 1.496.354 - PR (2014/0296729-7), Relator: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, JULGADO: 17/03/2015)** (destaques meus)

(...)

É que a Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

Confira-se a ementa do referido julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). IMPOSSIBILIDADE NO CASO. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
 2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
 3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
 4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".
 5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.
 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.
- Princípio da consunção.

Recurso especial improvido. (REsp 1496354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/03/2015) (grifei)

(AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.499.389 – PB, Relator: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES)

No Acórdão nº 9101-007.586, o Conselheiro Fernando Brasil, em declaração de voto, manifestou-se no mesmo sentido, conforme se extrai do seguinte trecho:

II. O Princípio da Consunção e a Referência a julgados do STJ

O ponto fulcral deste voto reside na fundamentação utilizada pelo Ministro Toffoli para incluir o princípio da consunção na tese de repercussão geral.

Embora a tese vencedora mencione “multa por descumprimento de deveres instrumentais” - o que poderia trazer dúvidas quanto à classificação dos recolhimentos por estimativas -, ao fundamentar seu posicionamento, Sua Excelência adotou expressamente precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ), notadamente o decidido no REsp nº 1.499.389/PB e no REsp nº 1.496.354/PR.

Esses precedentes do STJ tratam de situação jurídica e fática absolutamente alinhadas à que ora analisamos: a impossibilidade de cumulação da multa isolada - de que trata o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 - com a multa de ofício proporcional lançada em relação à diferença de imposto lançado de ofício (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96).

O primeiro precedente citado (RESP nº 1.496.354/PB) tratava da multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão, mas os fundamentos e a própria ementa do julgado não fizeram qualquer diferenciação quanto às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL ou de carnê-leão, posto que ambas as hipóteses se encontram no mesmo dispositivo legal (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96). (...)

No AgRg no REsp nº 1.499.389/PB, o caso examinado abordava especificamente a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas cumulada com multa de ofício proporcional, sem qualquer distinção à discussão travada nos presentes autos. Veja-se a ementa desse precedente:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.499.389 - PB DOCUMENTO VALIDADO
TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N.
9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA
CONCOMITANTE.

IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

Ora, resta evidente que a lógica da consunção, acolhida pelo STF via precedente do STJ, o STJ assentou que a infração mais grave — consistente no não recolhimento do tributo ao final do exercício — absorve a infração preparatória, relativa à ausência de recolhimento das estimativas mensais, aplicando-se, assim, a lógica do princípio da consunção.

Desse modo, a manutenção de ambas as penalidades configuraria bis in idem e afrontaria a proporcionalidade sancionatória.

A meu sentir, a dúvida que eventualmente subsistia quanto ao alcance do princípio da consunção em relação às multas por descumprimento de deveres instrumentais não mais se sustenta, justamente porque os precedentes utilizados pelo Ministro Dias Toffoli referem-se diretamente às multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas e de carnê-leão, previstas no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Por oportuno, registro que nem mesmo a Receita Federal e a PGFN apresentam posição inteiramente uniforme quanto à natureza jurídica dos recolhimentos por estimativa, se obrigação principal ou acessória. Nesse sentido, o Parecer SEI Nº 108/2019/CAT/PGACTP/PGFN ME18, corroborando as conclusões do Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, reconhece que os valores apurados por estimativa não se qualificam propriamente como crédito tributário, mas como mera antecipação do pagamento do tributo devido ao final do período de apuração. (...)

Conforme se observa, a própria PGFN conclui que “o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário”.

No citado Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, inclusive, há um tópico nominado “II. Transformação da Estimativa em Tributo”.

É certo que existe extrema dificuldade de se definir a qual tipo de obrigação tributária melhor se enquadrariam os pagamentos de estimativas (obrigação principal ou acessória).

De toda forma, no julgamento do Tema 487 pelo STF, concluiu-se que não há como excluir-se as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas da aplicação do princípio da consunção, pois a inclusão de tal exegese na tese vencedora baseou-se em precedente do STJ sobre a impossibilidade de cumulação dessa penalidade isolada com multa de ofício proporcional, esta calculada sobre IRPJ/CSLL devidos ao final do ano-calendário.

É importante notar que, embora o Ministro Cristiano Zanin tenha acompanhado a tese vencedora, ele manifestou em seu voto uma ressalva no sentido de que as multas por falta de estimativa (art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996) estariam fora do escopo do julgamento por não se referirem a "deveres instrumentais".

Todavia, com a devida vênia, tal posição revela-se contraditória, pois, ao mesmo tempo em que tentou excluir as estimativas do conceito de obrigação acessória, o Ministro Zanin concordou com as ponderações do Ministro Toffoli sobre a consunção, as quais se sustentam justamente na jurisprudência do STJ que veda a cumulação dessas exatas multas.

Prevalece, portanto, a fundamentação do Redator do Acórdão, Ministro Toffoli, que na fixação da tese vencedora do Tema 487, vinculou seu entendimento à jurisprudência pacificada do STJ sobre a absorção das multas isoladas de estimativa pela multa de ofício.

Recapitulando, como já exposto, a multa incidente sobre o valor do IPI que a Recorrente deixou de recolher já foi objeto de lançamento e de julgamento por este Colegiado, tendo sido mantida no percentual de 100% do valor do crédito tributário indevidamente apropriado. A multa isolada ora apreciada, por sua vez, incide sobre o valor das operações simuladas (compras e vendas fictícias) que deram ensejo à emissão de notas fiscais inidôneas, utilizadas para viabilizar a geração dos créditos de IPI posteriormente glosados.

Se devida, ainda assim, a aplicação da multa isolada nos patamares fixados pelo Tema 487, não se mostra adequada ao caso. Isso porque, uma vez reconhecida a gravidade da conduta e mantida por este Colegiado a multa de ofício qualificada no percentual de 100%, em consonância com os parâmetros fixados pelo STF no Tema 863, a redução da multa isolada não afastaria o problema da dupla incidência sancionatória, mas apenas mitigaria os seus efeitos quantitativos.

A controvérsia, portanto, não se resolve mediante a simples redução do percentual da multa isolada, mas pela **observância do princípio da consunção**, igualmente consagrado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 487 como critério de controle da proporcionalidade das sanções tributárias.

Da leitura do acórdão anteriormente proferido, conclui-se que a manutenção da multa de ofício qualificada incidente sobre o valor do crédito de IPI indevidamente escriturado mostrou-se adequada. Todavia, essa circunstância não autoriza a manutenção cumulativa da multa isolada ora em exame. Ao contrário, uma vez preservada a penalidade incidente sobre a infração principal, a sanção aplicada à conduta instrumental encontra-se por ela absorvida.

Nessa perspectiva, a manutenção simultânea de ambas as penalidades implicaria cumulação de penalidades decorrentes do mesmo contexto fático, em afronta ao princípio da consunção, expressamente acolhido pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 487, bem como aos princípios da proporcionalidade e da vedação ao bis in idem.

Para que não parem dúvidas quanto à incidência do precedente, especialmente diante do entendimento adotado pelo i. Relator no sentido de que a hipótese não envolveria descumprimento de obrigação acessória, cumpre registrar que o Código Tributário Nacional dispõe expressamente que as obrigações acessórias decorrem da legislação tributária e têm por objeto prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Estabelece, ainda, que a sua inobservância se converte em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, §§ 2º e 3º, do CTN).

Nesse contexto, a multa isolada possui natureza de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de dever instrumental relacionado à observância das obrigações documentais e fiscais impostas pela legislação tributária, notadamente aquelas referentes à emissão, utilização e escrituração de documentos fiscais idôneos. Embora a penalidade pecuniária constitua obrigação principal por força do § 3º do art. 113 do CTN, a infração que lhe dá origem permanece vinculada ao descumprimento de obrigação acessória. É justamente essa natureza da conduta infracional — e não a natureza jurídica da penalidade dela decorrente — que atrai a incidência da orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 487.

Por fim, cumpre registrar que, embora o presente julgamento tenha por objeto embargos de declaração, o acolhimento da tese suscitada pela Recorrente mostra-se plenamente compatível com o ordenamento jurídico aplicável ao processo administrativo fiscal.

Com efeito, a superveniência do julgamento do Tema 487 pelo Supremo Tribunal Federal, em abril de 2026, introduziu precedente vinculante que deve ser obrigatoriamente observado por este Tribunal Administrativo, nos termos do seu Regimento Interno. Assim, a adequação do julgamento à orientação posteriormente firmada pelo STF não configura inovação indevida na via integrativa dos embargos de declaração, mas decorre do dever de observância da jurisprudência vinculante.

Além disso, esse entendimento prestigia os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da eficiência e da supremacia do interesse público, previstos no art. 2º da Lei nº 9.784/1999, que rege o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Em especial, o inciso VI do parágrafo único desse dispositivo veda a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

Nessas circunstâncias, uma vez reconhecida, pelo Supremo Tribunal Federal, a incidência do princípio da consunção como limite à cumulação de penalidades decorrentes da mesma cadeia infracional, a manutenção da multa isolada revelar-se-ia incompatível com a orientação vinculante superveniente e com os princípios que regem a atuação administrativa. Por essa razão, é plenamente cabível a aplicação do precedente firmado no Tema 487 no julgamento destes embargos de declaração, a fim de adequar o acórdão embargado à jurisprudência vinculante do Supremo Tribunal Federal.

Ante todo o exposto, acolho os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para cancelar a multa isolada, em observância à tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 640.452/RO (Tema 487 da repercussão geral), de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF, nos termos da alínea "b" do inciso II do art. 98 da Portaria CARF nº 1.634/2023.

É o meu voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa