



PARECER SEI Nº 154/2024/MF

PARECER. ATO PREPARATÓRIO. LAI – LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 20: ART. 7º, § 3º. DECRETO Nº 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012, ART. 3º, XII, ART. 21 ACESSO RESTRITO ATÉ A TOMADA DE DECISÃO DO CONSULENTE.

CONSULTA INTERNA. INTEPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTAS. REPERCUSSÃO DAS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI Nº 14.689, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2019, NA REPRESENTAÇÃO JUDICIAL.

Os percentuais fixados para a multa qualificada de que trata o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não se aplicam aos casos de comprovação de falsidade na DCOMP não-homologada.

O § 1º-C, inciso I, ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dispensa avaliação da sua retroatividade, na forma como prevista no art. 106, incisos I e II, do CTN, às situações pretéritas, sobretudo aos autos de infração já lavrados.

A multa qualificada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é autônoma em relação a outras penalidades administrativas ou criminais. Não é necessário aguardar o desfecho da ação criminal para efetuar o lançamento da multa ou cobrar o crédito correspondente. Lei nº 14.689, de 2023. Art. 18, *caput*, e § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003. Art. 44, §§ 1º e 1º-C, da Lei nº 9.430, de 1996.

Processo SEI nº 10951.109547/2023-89

I - RELATÓRIO

1. A Coordenação de Estratégias Judiciais da Fazenda Nacional, por meio do Despacho nº 38549756, encaminha à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários consulta interna sobre a repercussão das alterações promovidas pela Lei nº 14.689, de 2023, na representação judicial.
2. Os questionamentos formulados na Consulta Sei nº 38549752 estão relacionados a quatro temas: “situações em que apenas alguns dos capítulos da decisão se deram com base em voto de qualidade”; “multas”; “art. 25-A do Decreto nº 70.235/72, introduzido pelo 2º da Lei nº 14.689/2023”; “processo Administrativo Fiscal”.
3. À CAT compete a análise dos aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado na Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014.
4. Sob esse prisma, o presente exame abrange apenas as dúvidas levantadas nos itens 2.2, 2.6 e 2.7 da referida consulta.

II - ANÁLISE JURÍDICA

5. No item 2.2 da consulta, a consulente apresenta uma indagação acerca da possibilidade de estender a aplicação dos percentuais previstos no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, às multas qualificadas em outras legislações. Vale aqui reproduzir a indagação nos termos em que fora formulada:

Qual a solução a ser dada em caso de multa qualificada por dispositivo diverso do § 1º, do art. 44, da Lei 9.430/1996, exemplificativamente, a multa prevista no artigo 18, *caput* e § 2º, da Lei 10.833/2003, *c/c* inciso I do *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/96, que trata de DCOMP não homologada em virtude de fraude, visto se tratar de previsão não alterada pelo § 9º-A introduzido pelo art. 2º da Lei 14.689/23?

6. Para o deslinde dessa questão, torna-se essencial realizar uma avaliação criteriosa dos diplomas legais pertinentes a cada uma das multas qualificadas. Somente por meio de uma abordagem casuística, o intérprete obtém as informações necessárias para identificar se há conflito de normas, assim como se eventual incompatibilidade pode ser equacionada aplicando os critérios cronológico, hierárquico ou de especialidade das normas, comumente utilizados para evitar antinomias.
7. No exemplo mencionado no item 2.2, as disposições do art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, e do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, regem situações tributárias distintas, de modo que a previsão das duas normas não ameaça a coerência e a completude do ordenamento jurídico. Isso se deve à natureza diferenciada das condutas sancionadas por essas multas.
8. A multa isolada a que se refere o art. 18, *caput*, e § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, é exigida quando há comprovação da falsidade na Declaração de Compensação - DCOMP não-homologada pela autoridade tributária. Nessa hipótese, a penalidade aplicada corresponde ao dobro do percentual de 75% (setenta e cinco por cento), adotado na multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996. Em outras palavras, corresponde a 150% (cento e cinquenta por cento) do valor total do débito indevidamente compensado, conforme estatui o art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003:

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o [art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001](#) limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. ([Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007](#))

§ 1º Nas hipóteses de que trata o *caput*, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos [§§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#).

§ 2º A multa isolada a que se refere o *caput* deste artigo será aplicada no percentual previsto no [inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. ([Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007](#))

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do [inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#) aplicando-se o percentual previsto no [inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. ([Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007](#))

§ 5º Aplica-se o disposto no [§ 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#) às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo. ([Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007](#))

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à compensação de que trata o [inciso I do caput do art. 26-A da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007](#).

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)
I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#)

9. Já a multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, é aplicável de maneira específica, limitando-se às situações de sonegação, fraude e conluio, conforme descrito nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Sob a vigência da Lei nº 14.689, de 2023, o percentual atribuído a essa penalidade é fixado em 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença do imposto ou da contribuição sujeito ao lançamento de ofício, quando não verificada a reincidência do sujeito passivo:

Art. 44.....
§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: [\(Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)
I - (revogado); [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)
II - (revogado); [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)
III - (revogado); [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)
IV - (revogado); [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)
V - [\(revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998\)](#); [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)
VI - 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)
VII - 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)
§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

10. Diferentemente da falsidade na DCOMP não-homologada, as infrações caracterizadas como sonegação, fraude e conluio possuem elementos normativos que, além de específicos, estão diretamente relacionados à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Para uma compreensão mais aprofundada do tema, é esclarecedor examinar os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
I - da **ocorrência do fato gerador** da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
II - das **condições pessoais de contribuinte**, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a **ocorrência do fato gerador** da obrigação tributária principal, ou a **excluir ou modificar as suas características essenciais**, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (grifou-se)

11. Por sua vez, a conduta relacionada à falsidade na DCOMP não-homologada ocorre quando o crédito já está constituído. Mais precisamente a multa isolada prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, é decorrente da infração praticada na fase de extinção do crédito tributário, quando o sujeito passivo realiza uma declaração falsa de compensação.

12. Realizadas essas diferenciações, torna-se evidente que o fundamento jurídico do lançamento da multa isolada por falsidade na DCOMP não-homologada a que se refere o art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, não se alinha ao da multa qualificada estabelecida no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

13. Justamente por se tratar de infrações diferentes, o art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, trata do preceito primário da infração e faz referência ao inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, para determinar o valor da multa, equivalente ao dobro do percentual ali previsto, sem fazer alusão à infração qualificada do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

14. Portanto, o quadro normativo descrito impede que se cogite em combinação de normas ou aplicação dos percentuais fixados para a multa qualificada de que trata o § 1º do art. 44 do Lei nº 9.430, de 1996, nos casos de comprovação de falsidade na DCOMP não-homologada.

15. No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a distinção entre essas multas foi objeto de debate nas instâncias do Conselho. A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – órgão competente para uniformização da interpretação dada à legislação tributária – firmou o entendimento de que não é possível combinar a atual redação do art. 18, § 2º, da Lei 10.833, de 2003 com o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme se extrai do Acórdão nº 9303-014.408 – CSRF / 3ª Turma:

Não há combinação possível, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, do art. 18, § 2º, da Lei 10.833/2003 com o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, mas tão-somente com o Inciso I do mesmo art. 74, ao qual o § 2º remete somente para a valoração da multa (75 %, aplicada em dobro). A multa é uma só, de 150 %, não havendo, propriamente, a “qualificação” da penalidade e o único fundamento para a aplicação da penalidade, para as compensações não homologadas, é a falsidade, conforme previsto no caput do art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

(...)

Como também já visto, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003, para as compensações não homologadas, como é o caso, a única hipótese para a aplicação da multa isolada, no percentual de 150 %, é “quando se comprove falsidade na declaração”, conforme previsto no caput. A análise da ocorrência de fraude só é pertinente no caso das compensações não declaradas, para fins de qualificação da multa isolada prevista no § 4º do mesmo art. 18.

16. Por evidente, a redução estabelecida pela Lei nº 14.689, de 2023, no percentual da multa qualificada mencionada no art. 44, § 1º, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, assim como a manutenção do percentual da multa prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2002, refletem a avaliação legislativa das infrações em seu significado global.

17. Embora, à primeira vista, a política tributária adotada possa gerar insatisfação entre aqueles que possivelmente foram penalizados com a multa do art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2002, é fundamental reconhecer que não há obscuridade no texto da lei nem desproporcionalidade nos percentuais em vigor.

18. Em sendo assim, os percentuais estipulados devem ser respeitados em consonância com o princípio da legalidade, e qualquer alteração está sujeita à atividade legislativa como decorrência lógica da separação dos poderes.

19. O próximo questionamento formulado pela consultante encontra-se sintetizado no item 2.6 da consulta:

2.6. Qual o tratamento a ser dispensado aos autos de infração já lavrados, com imposição de multa qualificada, no que tange à interpretação do § 1º-C, I, acrescido ao art. 44 da Lei 9.430/96 pela Lei 14.689/23?

20. O art. 44, § 1º-C, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que a qualificação da multa prevista no § 1º não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

21. A rigor, a Lei nº 14.689, de 2023, ao adicionar o § 1º-C, inciso I, ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não introduz uma mudança substancial nem altera as normas de qualificação da multa tributária estabelecida no § 1º.

22. Antes mesmo dessa inclusão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a imposição da multa qualificada já dependia da devida comprovação de sonegação, fraude ou conluio, com a necessária individualização da conduta praticada. Para aplicar a multa qualificada, conclusões subjetivas e opiniões pessoais desprovidas de substrato material nunca foram consideradas suficientes.

23. Não poderia ser diferente, uma vez que, em conformidade

24. e com os princípios da legalidade e da ampla defesa, é imperativo que a autoridade fiscal competente apresente a fundamentação precisa, destacando os elementos factuais e jurídicos que evidenciem a prática de sonegação, fraude ou conluio que enseja a qualificação da multa.

25. Ao analisar o texto do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, fica evidente que a multa qualificada ali estabelecida não se limita ao mero inadimplemento de obrigações tributárias principais ou acessórias. Além do descumprimento dessas obrigações, é necessário que se configure pelo menos uma das condutas delineadas nos arts.

71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, para que a infração resulte em multa qualificada.

26. Somada a exigência de que trata o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a aplicação da multa qualificada está sujeita às formalidades presentes na atividade de lançamento descrita no art. 142 do CTN. Entre essas formalidades, destaca-se a necessidade de que o documento que formaliza a aplicação da multa qualificada contenha as informações essenciais para compreender as razões fáticas e de jurídicas que motivaram a penalidade, além dos elementos de provas da prática de sonegação, fraude ou conluio.

27. De acordo com os arts. 9º e 10 do Decreto do nº 70.235, de 1972, o auto de infração deve ser instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e outros elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Além disso, são requeridos, entre outros requisitos, a detalhada descrição dos fatos, a classificação da disposição legal violada e a indicação da penalidade aplicável:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do atuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

28. Como se percebe, a configuração, a individualização e a comprovação das condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, já eram tidas como indispensáveis para o lançamento da multa qualificada anteriormente à edição da Lei nº 14.689, de 2023.

29. Na prática, o § 1º-C, inciso I, ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é interpretado como uma reafirmação da norma preexistente, derivada da combinação dos arts. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, arts. 9º e 10 do Decreto do nº 70.235, de 1972, e princípios da legalidade e da ampla defesa. Esse conjunto de normas orienta a atuação da autoridade tributária no processo de lançamento da multa qualificada. Portanto, sua edição não resultou em novos efeitos tributários. Justamente por isso não há se perquirir a retroatividade do dispositivo, tal como posta no art. 106, inciso II, do CTN.

30. Soma-se a isso tudo a constatação de que o art. 44, § 1º-C, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, também não proporciona uma interpretação autêntica explícita. Ainda que não altere substancialmente o instituto da multa qualificada, seu conteúdo não se enquadra como interpretativo, para fins de incidência do art. 106, inciso I, do CTN.

31. Hugo de Brito Machado[1] preleciona que a lei é considerada interpretativa quando não inova a legislação anterior, apenas esclarecendo dúvida existente, de modo a não poder punir aquele que se comportou contrariamente à solução conferida pela nova lei.

32. A propósito do art. 106, I, do CTN, o Parecer PGFN/CAT/Nº nº 8519/2021 expõe de forma elucidativa e com muita propriedade:

22. Embora existam discussões sobre a possibilidade ou não de serem juridicamente admitidas leis interpretativas[3], o entendimento dessa coordenação é pela sua possibilidade (Parecer PGFN/CAT no 838/2014; Parecer PGFN/CAT no 17838/2020), eis que, como consignado no Parecer PGFN/CAT no 90/2019 a norma interpretativa tem por finalidade, por outro lado, por fim a razoável dúvida quanto à aplicação do tributo, onde se estabelece controvérsia sobre o entendimento de base de cálculo, alíquota e contribuinte.

23. Essa espécie normativa é utilizada para corrigir imprecisões semânticas que prejudiquem a compreensão de determinado termo ou expressão constante de uma lei anteriormente promulgada. Torna-se indispensável quando a redação se mostra ambígua e sujeita a várias interpretações, cujos equívocos podem levar a resultados inesperados e fora do prognóstico legislativo. Desta forma, o objetivo da norma interpretativa é afastar associações semânticas indesejadas, que possam comprometer o resultado esperado pelo legislador.

33. Na linha do que foi exposto, é relevante destacar que a exigência de configurar, individualizar e comprovar as infrações dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, como condição para a aplicação da multa qualificada, representa um entendimento consolidado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Esse posicionamento é respaldado por algumas súmulas emitidas anteriormente à Lei nº 14.689, de 2023, *in verbis*:

Súmula CARF nº 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Súmula CARF nº 34

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

34. Considerando que o conteúdo do § 1º-C, inciso I, ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não trouxe inovação jurídica significativa, tampouco buscou solucionar eventual dúvida sobre o tema, conclui-se que a edição desse dispositivo dispensa avaliação da sua retroatividade, na forma como prevista no art. 106, incisos I e II, do CTN, às situações pretéritas, sobretudo aos autos de infração já lavrados.

35. O último ponto questionado pela consultante se refere à viabilidade de lançamento da multa qualificada e de cobrança do crédito correspondente durante o andamento do processo penal vinculado às infrações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Para uma compreensão mais clara, segue a pergunta formulada:

2.7. Qual a repercussão do § 1º-C, II, acrescido ao art. 44 da Lei 9.430/96 pela Lei 14.689/23 quanto à certeza e liquidez da multa qualificada na pendência de processo penal relacionado ao crédito tributário?

36. A imposição da multa qualificada de que trata o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é autônoma em relação a outras penalidades administrativas ou criminais. Por essa razão, não é necessário aguardar o desfecho da ação criminal para efetuar o lançamento da multa ou cobrar o crédito correspondente.

37. Devido a independência das instâncias, a responsabilidade tributária pela transgressão à obrigação tributária, qualificada por sonegação, fraude ou conluio, persiste ainda que o mesmo fato esteja em avaliação em esferas distintas. Na instância tributária, essa espécie de infração implica lançamento da multa tributária, com percentuais mais elevados de 100% ou 150%, independentemente da ocorrência simultânea de ilícito penal, administrativo ou civil.

38. A possibilidade de aplicação simultânea de sanções administrativas-fiscais e penais é admitida devido à diversidade de instâncias, fundamentos e propósitos sancionatórios. De maneira explícita, o artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece a autorização para a aplicação de penalidades em distintas esferas em decorrência do mesmo fato:

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: \(Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

- I - (revogado); ([Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007](#))
II - (revogado); ([Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007](#))
III - (revogado); ([Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007](#))
IV - (revogado); ([Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007](#))
V - ([revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998](#)) ([Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007](#))
VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; ([Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023](#))
VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. ([Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023](#)) (grifou-se)

39. Complementando essa importante disposição, o art. 44, § 1º-C, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, prevê que a qualificação da multa de que trata o § 1º deve ser afastada quando houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo que resulte em imputação criminal do sujeito passivo:

Art. 44
(...)
§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: ([Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023](#))
I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#) ([Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023](#))
II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e ([Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023](#))

40. Com a introdução do dispositivo em questão, a Lei nº 9.430, de 1996, passa a dispor de forma expressa que a autonomia das instâncias em relação à multa qualificada é mitigada quando a conduta que ensejou a penalidade tributária resulta em absolvição com julgamento de mérito no âmbito criminal.

41. Sob o enfoque da estabilidade das decisões emanadas pelo Poder Público, a absolvição proferida na instância criminal se estende à esfera tributária quando a materialidade na relação jurídica-tributária é impactada. Isso ocorre quando a decisão refuta a existência do fato ou sua autoria. Em tais circunstâncias, tanto a identificação do sujeito passivo da relação jurídica-tributária quanto a configuração da hipótese de incidência tributária são modificadas pela sentença penal.

42. Antes mesmo da alteração legislativa em questão, a Corte Superior de Justiça já havia consolidado o entendimento de que a decisão proferida no âmbito criminal, como regra, não exerce influência sobre eventual apuração da responsabilidade tributária. Entendeu-se que a independência entre as instâncias administrativa, civil e penal deve ser preservada, exceto nos casos em que a absolvição criminal se fundamenta na inexistência do fato e/ou negativa de autoria. Para um aprofundamento no tema, confira o seguinte excerto jurisprudencial:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. ABSOLVIÇÃO NA ESFERA CRIMINAL POR / DA CONDUTA. APURAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE. INDEPENDÊNCIAS DAS ESFERAS ADMINISTRATIVAS, CIVIL E PENAL. PR INTIMAÇÃO. LEGALIDADE. REVISÃO DO JUÍZO. SÚMULA 7/STJ.

1. Tendo o recurso sido interposto contra decisão publicada na vigência do Código de Processo Civil de 2015, devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele previsto, conforme Enunciado Administrativo n. 3/2016/STJ.

2. A jurisprudência pacífica desta Corte Superior de Justiça é no sentido de que a absolvição por atipicidade da conduta na seara criminal não afasta eventual apuração da responsabilidade tributária, em razão da independência entre as instâncias administrativas, civil e penal, salvo quando se verificar absolvição criminal por inexistência do fato por negativa de autoria.

Citem-se: AgInt nos EDcl no AREsp 1.464.563/RS, rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/12/2020; HC 524.396/SP, rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca Quinta Turma, DJe 22/10/2019.

3. "Em que pese a independência dos processos que correm na seara penal em relação à cível ou administrativa, a jurisprudência desta Corte admite a excepcional repercussão da absolvição da esfera criminal nos demais âmbitos, quando esta é baseada na negativa da autoria ou na inexistência do fato" (AgInt no REsp 1.328.837/RR, rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, REPDe de 26/2/2019, DJe 25/2/2019).

4. Na espécie, diferentemente do alegado pelo recorrente, a Corte a quo firmou que a sentença penal absolutória considerou atípica a conduta, afastando o crime de sonegação, e concluiu pela legalidade da intimação, com base nos autos dos processos administrativos fiscais.

5. Inviável rever as referidas conclusões, no sentido das alegações recursais, sem o reexame do suporte fático dos autos - providência essa vedada no âmbito do recurso especial. Aplicação da Súmula 7/STJ.

6. Agravo interno não provido.

(AgInt nos EDcl no REsp n. 2.053.988/PR, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16/10/2023, DJe de 18/10/2023.)

43. No mesmo sentido é a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, na linha dos seguintes julgados mencionados: MS 22719, Relator Octavio Gallotti, Tribunal Pleno, acórdão publicado no DJ de 27-03-1998; RMS 35469 AgR, Relator Ministro Edson Fachin, Segunda Turma, acórdão publicado no DJe de 11-03-2019; e RMS 32584 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, acórdão publicado no DJe de 27-10-2017.

44. A toda evidência, o art. 44, § 1º-C, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, incorpora ao texto da lei o entendimento jurisprudencial. Dado que o dispositivo não introduz uma interpretação inovadora sobre o tema nem proporciona tratamento mais benéfico ao que já estava em vigor, não se faz necessário avaliar a sua retroatividade, conforme disposto no art. 106, incisos I e II, do CTN, em relação a situações ocorridas anteriormente.

45. Caso o propósito do dispositivo fosse garantir a abrangência da sentença penal para além das circunstâncias específicas de negativa de autoria ou inexistência material do fato, seria imprescindível que a legislação tratasse de forma explícita de tais possibilidades, a exemplo do que foi feito no art. 8º da Lei nº 13.869, de 2019 (Lei dos Crimes de Abuso de Autoridade).

46. A partir dessas premissas, deduz-se que a supremacia da jurisdição penal em relação à seara administrativa prevista no art. 44, § 1º-C, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, não é absoluta. À luz dos precedentes evocados, limita-se à absolvição penal com análise de mérito - inexistência material do fato ou negativa de autoria -, sendo esse o único cenário em que a materialidade da relação jurídica-tributária é impactada e, consequentemente, a qualificação da multa qualificada do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pode ser afastada em decorrência do processo penal.

47. Outro ponto a destacar concerne ao fato de que a Lei nº 14.689, de 2023, ao introduzir essa exceção, não teve como propósito promover a suspensão do processo tributário durante a tramitação da ação penal. Por isso, não está vedada a simultaneidade de processos relacionados a sonegação, fraude ou conluio em diferentes esferas.

48. Não há necessidade de aguardar o desfecho da ação penal para a realização da cobrança do crédito, tampouco para o lançamento tributário. É incontroverso que o lançamento definitivo configura um pressuposto para a ação penal nos crimes tributários materiais, conforme se extrai da Súmula Vinculante nº 24 da Suprema Corte. Logo, a questão que provocou a consulta não parece estar relacionada à possibilidade de lançar na pendência de ação penal - exceto se for o caso de crimes formais -, mas na possibilidade de promover a cobrança executiva durante o processo penal.

49. Aguardar a resolução penal para efetivar a cobrança do crédito tributário implicaria a necessidade de postergar o início da decadência e de suspensão do crédito e da prescrição tributária. Por evidente, essas hipóteses de impedimento e suspensão não estão previstas no CTN, tampouco podem ser extraídas do texto do art. 44, 1º-C, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996, uma vez que isso entraria em contradição com o art. 146, inciso III, alínea b, da Constituição, que reserva à lei complementar disciplinar tais matérias.

50. Para reforçar essa perspectiva, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao examinar a distinção autônoma entre as instâncias administrativa e penal, estabeleceu que a conclusão da última é dispensável para a continuidade do processo administrativo, permitindo, assim, que ambas as apurações transcorram simultaneamente:

CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO: CASSAÇÃO DE APOSENTADORIA: IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA. ILÍCITO ADMINISTRATIVO PENAL: INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA: AUTONOMIA. I. - O mandado de segurança pressupõe fatos incontroversos, pelo que não admite dilação probatória. I Procedimento administrativo regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa. III. - Ilícito administrativo que constitui, também, ilícito penal o ato de demissão ou de cassação da aposentadoria, após procedimento administrativo regular, não depende da conclusão da ação penal, tendo em vista a autonomia das instâncias.
Precedentes do STF: os MS 23.401/DF e 23.242/SP, Min. Carlos Velloso, Plenário, 18.03.02 e 10.04.02; MS 21.294/DF, Min. Sepúlveda Pertence, "DJ" de 21.9.01; MS 21.293/DF, Min. Octavio Gallotti, "DJ" de 28.11.97; os MS 21.545/SP, 21.113/SP e 21.321/DF, Min. Moreira Alves, "DJ" de 02.4.93, 13.3.92 e 18.9.92; MS 22.477/AL Min. Carlos Velloso, "DJ" de 14.11.97. IV. - R.M.S. improvido.
(RMS 24791, Relator Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, acórdão publicado no DJe de 11-06-2004)

51. Enfoque semelhante foi dado, em sede de repercussão geral, com a tese fixada no Tema nº 565: "*É possível a exclusão, em processo administrativo, de policial militar que comete faltas disciplinares, independentemente do curso de ação penal instaurada em razão da mesma conduta.*"

52. A tudo isso acresça-se que o art. 44, § 1º-C, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996, não subordina a eficácia do lançamento ou da cobrança da multa qualificada à conclusão da ação penal. Este dispositivo não estabelece circunstâncias que suspendam ou tornem nulo o lançamento tributário. Portanto, a pendência da ação penal não impede a prática de atos relacionados à cobrança do crédito tributário e não compromete a legalidade do lançamento tributário.

53. Diante desse quadro, pode-se afirmar, em resposta ao questionamento formulado, que a certeza e a liquidez da multa qualificada não são afetadas pela pendência de processo penal relacionado ao crédito tributário. A independência mitigada entre instâncias prevista no art. 44, § 1º, c/c 1º-C, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996, permite a tramitação simultânea de processos e a aplicação múltipla de sanções penais e tributárias em casos de sonegação, fraude ou conluio, uma vez que a desqualificação da multa estipulada no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, ocorre somente na circunstância específica na qual uma sentença penal absolutória é proferida com análise de mérito, consideradas as situações mencionadas anteriormente de inexistência do fato ou negativa de autoria.

54. Em sendo assim, se o réu for absolvido ao término do processo penal devido à inexistência do fato ou à negativa de autoria, a coisa julgada penal terá implicações na esfera tributária. Nessa hipótese, a materialidade tributária é afetada pela sentença criminal, levando à extinção do crédito correspondente à qualificação da multa prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 com base no art. 156, inciso X, do CTN.

III- CONCLUSÃO

55. A partir dessas considerações, conclui-se em resposta aos questionamentos formulados nos itens 2.2, 2.6 e 2.7 da Consulta Sei nº 38549752 que:

i) é necessária uma avaliação criteriosa dos diplomas legais pertinentes a cada uma das multas qualificadas. Em se tratando da multa isolada prevista no art. 18, *caput*, e § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, não se aplicam os percentuais fixados para a multa qualificada de que trata o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

ii) o § 1º-C, inciso I, ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dispensa avaliação da sua retroatividade, na forma como prevista no art. 106, incisos I e II, do CTN, às situações pretéritas, sobretudo aos autos de infração já lavrados, uma vez que não trouxe inovação jurídica significativa, tampouco buscou solucionar eventual dúvida sobre o tema.

iii) a multa qualificada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é autônoma em relação a outras penalidades administrativas ou criminais. Não é necessário aguardar o desfecho da ação criminal para cobrar o crédito correspondente.

À consideração superior.

HILYN HUEB

Procuradora da Fazenda Nacional

1. De acordo com o Parecer SEI nº 154/2024/MF.

2. À consideração da Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários.

TIAGO DO VALE

Coordenador de Assuntos Tributários Substituto

1. De acordo com o Parecer SEI nº 154/2024/MF.

2. À consideração do Procurador-Geral Adjunto de Assuntos Tributários.

ANDREA MUSSNICH BARRETO

Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o Parecer SEI nº 154/2024/MF.

2. Encaminhe-se à Coordenação de Estratégias Judiciais da Fazenda Nacional e à Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo Tributário (COCAT/PGFN) para ciência deste opinativo.

MOISÉS DE SOUSA CARVALHO PEREIRA

Procurador-Geral Adjunto Tributário

CONSULTA: 4.3. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA 22.1 MULTAS



Documento assinado eletronicamente por **Hilyn Hueb, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 20/05/2024, às 11:29, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Tiago do Vale, Coordenador(a)**, em 20/05/2024, às 11:30, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Andréa Müssnich Barreto, Coordenador(a)-Geral**, em 20/05/2024, às 11:33, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 20/05/2024, às 12:43, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **39659991** e o código CRC **7230EBF8**.

Referência: Processo nº 10951.109547/2023-89

SEI nº 39659991



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Representação Judicial
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional
Coordenação de Estratégias Judiciais

DESPACHO

Processo nº 10951.109547/2023-89

Em atenção ao Despacho 42900169, a Coordenação de Estratégias Judiciais (CAEJ/CRJ) informa que não se opõe à liberação da restrição de acesso em relação ao PARECER SEI Nº 154/2024/MF (SEI 39659991).

Brasília, 30 de julho de 2024.

Documento assinado eletronicamente
CAMILLA CAVALCANTI RODRIGUES CABRAL
Coordenadora de Estratégias Judiciais



Documento assinado eletronicamente por **Camilla Cavalcanti Rodrigues Cabral, Coordenador(a)**, em 30/07/2024, às 18:08, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **43922752** e o código CRC **0225C033**.

Referência: Processo nº 10951.109547/2023-89.

SEI nº 43922752



DESPACHO

Processo nº 10951.109547/2023-89

Esta CAT/PGFN, por meio do Despacho MF-PGFN-PGAT-CAT-LABCA72900169, solicitou ao órgão consulente manifestação em relação à possibilidade de liberação da restrição de acesso ao parecer constante do evento SEI 39659991.

Em resposta, o órgão consulente assim se manifestou (evento SEI 43922752):

"Em atenção ao Despacho 42900169, a Coordenação de Estratégias Judiciais (CAEJ/CRJ) informa que não se opõe à liberação da restrição de acesso em relação ao PARECER SEI Nº 154/2024/MF (SEI 39659991)".

Diante do exposto, solicita-se ao Apoio/CAT que adote as medidas administrativas a seu cargo para tornar público o PARECER SEI Nº 154/2024/MF, com base no art. 7º, § 3º, da Lei nº 12.527, de 2011, combinado com art. 20, "caput", do Decreto nº 7.724, de 2012.

Andréa Karla Ferraz

Procuradora da Fazenda Nacional



Documento assinado eletronicamente por **Andrea Karla Ferraz, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 01/08/2024, às 20:50, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **44001338** e o código CRC **0E33477D**.