



**PARECER SEI Nº 3950/2023/MF**

**PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE QUE JUSTIFIQUE QUALQUER GRAU DE SIGILO. ARTIGO 6º, INCISO I DA LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011. DECRETO Nº 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012.**

**VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

Consulta da Coordenação de Estratégias Judiciais da Fazenda Nacional nos termos da Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009. Trata-se da análise jurídica acerca da extensão dos efeitos da alteração promovida pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Eficácia da redução da multa.

**O inciso VI, § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado**, consoante o artigo 106, inciso II, alínea 'c', do Código Tributário Nacional. A verificação de reincidência prevista no **inciso VII, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996**, dá-se apenas a partir dos novos parâmetros legais, portanto, as multas anteriores a modificação legislativa devem ser enquadradas na hipótese do inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Referências legais: Art. 106, II, c do Código Tributário Nacional. Art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Precedentes da PGFN: Parecer SEI nº 3407/2023/MF; Parecer PGFN/CDA/CAT/Nº 2237/2006 e Parecer PGFN/CAT/CDA nº 1961/2008.

Processo SEI nº 12221.104283/2023-47.

I

1. Trata-se de consulta formulada nos termos da Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009, cuja origem remonta a Coordenação de Estratégias Judiciais da Fazenda Nacional, a respeito da análise jurídica acerca da extensão dos efeitos da alteração promovida pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, tendo sido encaminhado pela sua Coordenadora de Estratégias Judiciais, para análise quanto a matéria tributária, cuja competência é da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT).

2. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários cabe a análise apenas quanto a 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 pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014. Cabe, ainda, salientar que, em razão da matéria, a manifestação em curso não abrange o exame de aspectos jurídicos relacionados à competência de outras áreas desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

## II

3. A presente manifestação limita-se às questões estritamente jurídicas, nos termos do art. 11, incisos I e V, c/c art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 1993, e do Enunciado nº 7 do Manual de Boas Práticas Consultivas da Advocacia-Geral da União, de modo que não alcança aspectos não jurídicos, como os de natureza técnica e os ligados à conveniência e à oportunidade.

4. Vale ressaltar que a Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009, responsável por estabelecer a normatização das consultas internas no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, é clara no sentido de determinar que a formulação da Consulente deverá transpor o caso concreto para consulta em tese, de modo a obter orientação genérica sobre a questão jurídica ou sobre o procedimento operacional, devendo o caso concreto ser solucionado pela Unidade consulente.

5. Partindo-se de tal premissa, as reflexões supervenientes transitarão no campo hipotético, acenando com ponderações teóricas, que, no entanto, poderão instrumentalizar estudo mais vertical pela Unidade Consulente, com base nos elementos concretos que emergirem do caso em que atua.

6. A questão objeto de consulta envolve a análise jurídica acerca da eficácia retroativa da norma que prevê a redução da multa, inclusive no que tange à apuração da reincidência para a fixação no patamar até então vigente. Vejamos a exposição da consulente sobre a situação:

Antes da referida alteração, previa o artigo 44 da Lei 9.430/96 que a multa qualificada — vale dizer, a multa majorada em razão da presença de elemento de sonegação, fraude ou conluio na conduta do contribuinte, nos termos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 — no âmbito federal seria cominada no montante de 150% do tributo apurado, por força da duplicação da multa regular de ofício (de 75%) aplicável aos autos de infração lavrados pela Receita Federal do Brasil.

7. Com a alteração promovida pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, a legislação estabelece que a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. **A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.** Vejamos o dispositivo com a nova redação:

“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:

.....  
VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

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.

§ 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.

§ 1º-B. (VETADO).

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

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](#);

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e

III – (VETADO).

[§ 1º-D.](#) (VETADO);

[§ 2º](#) (VETADO).

.....  
§ 6º (VETADO).

§ 7º (VETADO)

8. Vale ressaltar que a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, foi avaliada pelo Parecer SEI nº 3407/2023/MF, o qual apontou a modificação no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, como uma alteração do sistema tributário de referência. O Parecer SEI nº 3407/2023/MF, ao avaliar a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, tratou também dos aspectos relacionados aos efeitos de uma redução no padrão das multas, chamando atenção para as consequências decorrentes da aplicação do art. 106, II, c do Código Tributário Nacional. Vejamos um trecho do referido Parecer:

60. Importante destacar que as alterações nas multas em questão envolvem a sua redução geral, uma vez que por força do art. 106, II, c do CTN aplica-se a fato pretérito a lei nova menos severa, tal sistemática faz parte ainda do sistema tributário de referência no que se refere a incidência de penalidades. Aplica-se a redução as multas ainda em discussão na esfera administrativa e as multas inscritas em cobrança por execução fiscal **em que não tenha ocorrido arrematação, adjudicação ou remissão,[...]**

9. A regra no sistema tributário é a irretroatividade, contudo, a alínea c, inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional apresenta uma exceção a esse princípio. A seguir o dispositivo em questão:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

10. O dispositivo em questão tem clara inspiração na lei penal ao afastar a penalidade para os casos não definitivamente julgados. Os efeitos na legislação tributária são mais brandos e não alcançam atos definitivamente julgados, como ocorre em relação a matéria penal e o princípio da Lex Mitior, decorrente da disposição do inciso XL, do art. 5º da Constituição.

11. A aplicação da legislação menos severa em matéria de penalidade decorre diretamente do Código Tributário Nacional e é assim entendida pela doutrina:

Já vimos que o aplicador da lei não pode, em regra, estender ao passado os efeitos da lei nova, ainda que fora do campo em que é constitucionalmente vedada a retroatividade da lei tributária. Assim, caso a lei nova tenha reduzido a alíquota de certo tributo, a diminuição vale para o futuro, sendo vedado aplicá-la ao passado, salvo expressa disposição legal nesse sentido.

Já em matéria de sanção às infrações tributárias (recorde-se que sanção de ato ilícito não se confunde com tributo, nem é compreendida no conceito deste), o Código Tributário Nacional, inspirado no direito penal manda aplicar retroativamente a lei nova, quando mais favorável ao acusado do que a lei vigente à época da ocorrência do fato. Prevalece, pois, a lei mais branda (lex mitior).

Diz o Código Tributário Nacional que a lei se aplica a ato ou fato pretérito, "tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática" (art. 106, II).

Nas alíneas a e c temos a clara aplicação da retroatividade benigna: se a lei nova não mais pune certo ato, que deixou de ser considerado infração (ou se o sanciona com penalidade mais branda), ela retroage em benefício do acusado, eximindo-o de pena (ou sujeitando-o à penalidade menos severa que tenha criado). É óbvio que, se a lei nova agravar a punição, ela não retroage. (AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

12. O tema da retroatividade das penalidades mais benignas foi tratado em algumas oportunidades pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e o entendimento sempre foi de aplicação da retroatividade para as penalidades menos severas. Sobre o tema observe-se o trecho do Parecer PGFN/CDA/CAT/Nº 2237/2006:

13. Ante o exposto, concluímos que:

- a) em não havendo a publicação de decreto legislativo até o dia 26 de dezembro de 2006 para disciplinar as relações jurídicas provenientes da edição da Medida Provisória nº. 303/2006, o seu regramento mais benéfico de penalidades aplicar-se-á para todas as penalidades de mesma hipótese de incidência que aquelas previstas em seus artigos 18 e 19, desde que os seus fatos geradores (das penalidades) tenham ocorrido até 27 de outubro de 2006;
- b) o disposto em "a" se aplica a todos os créditos tributários ainda não extintos, devendo a Secretaria da Receita Federal – SRF alterar os valores em cobrança administrativa, quer haja impugnação administrativa definitivamente julgada ou não, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN retificar as Certidões de Dívida Ativa em cobrança administrativa ou judicial, quer haja ação judicial do devedor ou não, não havendo que se falar na nulidade da certidão da dívida ativa.

13. No mesmo sentido vale a referência ao Parecer PGFN/CAT/CDA nº 1961/2008, o qual tratou da aplicação da retroatividade benigna do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do Código Tributário Nacional para o artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Vejamos um trecho a seguir:

22. Em síntese, tem-se que:

- a) o artigo 14 da Lei nº 11.488/2006 afastou a incidência da multa de ofício nos casos de "pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória", de modo que deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o artigo 106, inciso II, alínea 'c', do Código Tributário Nacional;
- b) a retroatividade benigna supramencionada se aplica a todos os créditos tributários ainda não extintos, devendo a Secretaria da Receita Federal do Brasil alterar os valores em cobrança administrativa, quer haja impugnação administrativa definitivamente julgada ou não, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional retificar as Certidões de Dívida Ativa em cobrança administrativa ou judicial, quer haja ação judicial do devedor ou não, não havendo que se falar em nulidade da certidão da dívida ativa.

14. Um aspecto a ser avaliado para melhor compreensão da eficácia retroativa da legislação que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática é a abrangência do termo "ato não definitivamente julgado", previsto no inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional. Sobre o tema vale apresentar o excerto a seguir:

O "ato" que poderá estar definitivamente "julgado" é uma decisão. Em que momento estará "definitivamente julgado"? Quando não couber mais recurso. Daí que o mero lançamento, pendente de recurso administrativo, ou enquanto em curso o processo administrativo, não estará "definitivamente julgado". Que dizer, entretanto, do lançamento não impugnado, ou da decisão administrativa definitiva? Num e noutro caso, em matéria administrativa, ter-se-á um ato final, que permitirá a inscrição do crédito na dívida ativa. Isso não significa que o sujeito passivo não possa continuar a discutir o tema, já que o acesso ao Poder Judiciário lhe é assegurado constitucionalmente. Poderá ele propor ação anulatória ou, mesmo, embargos à Execução. Diante de tal possibilidade, não há como considerar esteja "definitivamente julgado" o ato.

Aliás, o próprio Código Tributário Nacional, em diversas ocasiões, reserva a expressão "julgado" para se referir à decisão judicial, não à administrativa. Assim é que o artigo 156, ao versar sobre as hipóteses de extinção do crédito tributário, prevê, em seu inciso X, a decisão judicial passada em julgado. O artigo 168 é ainda mais explícito na diferenciação, já que fala em "tornar definitiva a decisão administrativa" e "passar em julgado a decisão judicial", evidenciando que a expressão "julgado" só se aplica ao último caso.

Assim, até que haja decisão judicial final, a sobreveniência de lei tributária penal mais benéfica poderá aproveitar ao sujeito passivo.

Na verdade, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vai mais além, entendendo que a lei nova mais benéfica pode ser aplicada até mesmo depois da decisão judicial - proferida na

ação de conhecimento - desde que antes da conclusão do processo de execução. Com efeito, o STJ entende que o artigo 106, II, do Código Tributário Nacional pode ser aplicado na execução fiscal até mesmo "após a arrematação, adjudicação e remição, sendo irrelevante a existência ou não de Embargos à Execução, procedentes ou não". Nesse sentido, quando uma nova lei prescreve percentual de multa mais favorável ao contribuinte, aplica-se a penalidade mais benéfica enquanto não finalizada a execução fiscal.

Em outras palavras, estando o débito do contribuinte (relativo à multa) ainda em fase de execução, a lei mais benéfica pode ser aplicada, ainda que já tenha havido sentença cognitiva, pois é "irrelevante se já houve ou não a apresentação dos embargos do devedor ou se estes já foram ou não julgados" (STJ, 1ª S., REsp 184.642/SP, Rel. Min. Garcia Vieira, j. em 26.05.1999, D.J. de 16.08.1999, p. 41). (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 836)

15. A avaliação quanto ao significado da expressão "ato não definitivamente julgado", presente no inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional, foi realizada no Parecer PGFN/CAT/CDA nº 1.961/2008, cujo trecho vale a transcrição:

16. É certo que o "ato não definitivamente julgado", necessariamente, implica que ainda haveria um novo julgamento; pressupõe, portanto, a pendência de uma decisão judicial. Em outras palavras, o "ato não definitivamente julgado" consiste no ato sobre o qual incida "decisão judicial de que já não caiba recurso" – o que, aliás, corresponde ao conceito legal de coisa julgada plasmado no §3º do artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil.

17. Assim é que, em se tratando de decisões judiciais proferidas em execução fiscal não embargada e nos embargos à execução em que o executado restou definitivamente vencido, de que não mais caibam recursos, não se admite a aplicação retroativa da nova Lei.

18. Não obstante, faz-se mister ressaltar que o raciocínio jurídico ora desenvolvido não encontra guarida jurisprudencial. De fato, as Turmas que compõem a Seção de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça já firmaram posicionamento no sentido de que se aplica retroativamente a redução de multa aos débitos cujos atos executivos não foram ultimados. Anote-se:

"2. Aplica-se retroativamente a redução da multa moratória estabelecida pela Lei Estadual n.º 10.932/97-RS, por ser mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, c, do CTN), aos débitos objeto de execução fiscal não definitivamente encerrada, entendendo-se como tal aquela em que não foram ultimados os atos executivos destinados à satisfação da prestação." (REsp 698.429/RS, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Zavascki, DJe de 03/03/2008).

"3. A jurisprudência do STJ está firmada no sentido de que, nos casos em que ainda não houve trânsito em julgado da execução fiscal, é plenamente possível a aplicação da lei posterior mais benéfica ao contribuinte, inclusive nos casos de redução da multa moratória." (REsp 802.405/RS, Primeira Turma, Relator José Delgado, DJ de 30/06/2006).

"1. Não tendo sido definitivamente julgada a controvérsia, tem direito o devedor à redução da multa moratória, nos termos do art. 35, III, c, da Lei 8.212/91, alterado pela Lei 9.528/97." (REsp 531.899/RS, Primeira Turma, Relatora Ministra Denise Arruda, DJ de 14/11/2005).

"1. De acordo com a jurisprudência consolidada desta Corte, aplicam-se os efeitos retroativos de lei mais benéfica enquanto não definitivamente julgado o ato, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional. Precedentes.

2. A norma alcançará os atos ou fatos pretéritos que não foram definitivamente julgados, ou seja, que não transitaram em julgado." (REsp 408.007/RS, Segunda Turma, Relator Ministro João Otávio Noronha, DJ de 03/08/2006).

19. Não se trata aqui de simples reverência à jurisprudência consolidada do STJ, e sim de reconhecer, como lhe cabe a última palavra sobre o tema – dada a sua natureza infraconstitucional –, a **inutilidade** de adoção de posicionamento contrário por esta Procuradoria-Geral.

20. Considerando que a questão que vem sendo discutida há, pelo menos, 12 (doze) anos naquela egrégia Corte e, nesse lapso temporal, tem prevalecido que "as decisões finais correspondem às fases de arrematação, da adjudicação ou remição, ainda não oportunizadas, ou, de outra feita, com a extinção do processo, nos termos do art. 794, CPC" (cf. REsp 94.511/PR, Primeira Turma, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, DJ de 25/11/1996), revela-se improvável que o posicionamento seja revisto.

21. Diante disso, recomenda-se que esta Procuradoria-Geral se curve à orientação adotada

naquela egrégia Corte e proceda à retificação de todas Certidões de Dívida Ativa em cobrança administrativa ou judicial, quer haja ação judicial do devedor ou não, estando em curso execução fiscal não definitivamente encerrada.

16. Em diversas ocasiões o Superior Tribunal de Justiça teve oportunidade de avaliar o tema, conferindo contornos claros para aplicação do art. 106, II, c do Código Tributário Nacional. Vale a transcrição de alguns julgados:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA MORATÓRIA. PERCENTUAL. ARTS. 35 DA LEI N. 8.212/91, E 35 INCLUÍDO PELA LEI N. 11.941/09. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA POSTERIOR ESTABELECE PENALIDADE MAIS GRAVOSA. APLICAÇÃO DA DISPOSIÇÃO LEGAL ANTERIOR, MAIS BENEFICIA A TEOR DODISPONTO NO ART. 106, II, C, DO CTN.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, in casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - In casu, controverte-se acerca do percentual de multa moratória aplicável ao lançamento de ofício após a alteração do art. 35 da Lei n. 8.212/91 pela Lei n. 11.941/09 que, ao incluir o art. 35-A naquele diploma normativo, determinou a observância do parâmetro mais gravoso do art. 44 da Lei n. 9.430/96, qual seja, de 75% (setenta e cinco por cento).

III - Esta Corte possui entendimento segundo o qual deve ser observado o percentual original da multa moratória previsto no art. 35 da Lei n. 8.212/91, porquanto as ulteriores disposições do art. 35-A cominam penalidade mais severa, autorizando a aplicação do preceito anterior, mais benéfico, a teor do disposto no art. 106, II, c, do CTN. Precedentes.

IV - A Agravante não apresenta, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.

V - Agravo Interno improvido.

(AgInt no REsp n. 1.234.071/PR, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 4/4/2017, DJe de 10/4/2017.)

TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. MULTA. REDUÇÃO DA MULTA. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENEFICIA. POSSIBILIDADE.

1. Ausente o prequestionamento dos artigos 242, 244, 506, inciso III e 535, incisos I e II, do Código de Processo Civil, e artigo 112 do CTN. Aplicação da Súmula 211/STJ.

2. Pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que tratando-se de ato não definitivamente julgado aplica-se a lei mais benéfica ao contribuinte para redução de multa, conforme dispõe o artigo 106, inciso III, alínea "c" do CTN.

3. Considera-se encerrada a Execução Fiscal após a arrematação, adjudicação ou remição, sendo irrelevante a existência ou não de Embargos à Execução, procedente ou não.

Recurso especial provido.

(REsp n. 1.121.230/SC, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 18/2/2010, DJe de 2/3/2010.)

TRIBUTÁRIO. MULTA. REDUÇÃO. LEI MENOS SEVERA. APLICAÇÃO DA LEI MAIS BENEFICIA. POSSIBILIDADE. CTN, ART. 106 - PRECEDENTES STJ.

1. É pacífico o entendimento desta Corte no sentido de que, tratando-se de execução não definitivamente julgada, aplica-se o disposto no art. 106 do CTN que permite a redução da multa prevista na lei mais nova, por ser mais benéfica ao contribuinte, mesmo a fatos anteriores à legislação aplicada.

2. Recurso especial não provido.

(REsp n. 950.143/ES, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 21/8/2008, DJe de 26/9/2008.)

17. O tema está bastante consolidado no sentido de que se aplica retroativamente a redução de multa aos débitos cujos atos executivos não foram ultimados, ou seja, caso ainda não tenha ocorrido o pagamento, a arrematação, a adjudicação ou a remição, é possível a revisão da multa para garantir a aplicação da penalidade menos severa prevista pela nova redação do inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº

9.430, de 1996.

18. Importante ainda ressaltar que a consulta formulada pela Coordenação de Estratégias Judiciais da Fazenda Nacional apresentou dúvida quanto ao problema da reincidência nos seguintes termos:

Neste contexto, surgiram questionamentos a respeito da eficácia retroativa da norma que prevê a redução da multa, **inclusive no que tange à apuração da reincidência para a fixação no patamar até então vigente.**

19. A irretroatividade no direito tributário é uma regra relativizada apenas nos casos previstos no artigo 106 do Código Tributário Nacional, ou seja, para atos interpretativos, quando a legislação nova defina penalidades menos severas ou quando deixe de defini-lo como infração.

20. O próprio Código Tributário esclarece quais regras devem ser aplicadas ao estabelecer que a legislação tributária aplica-se de imediato aos fatos geradores futuros e pendentes. Aplicam-se as regras vigentes no momento da ocorrência do fato gerador, sem a possibilidade de que lei nova seja aplicada anteriormente ao início de sua entrada em vigor. Vejamos os artigos 105 e 144 do CTN:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

[...]

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

21. A criação da hipótese de multa em casos de reincidência foi estabelecida apenas pela Lei nº 14.689, de 2023. A verificação de reincidência se dá apenas a partir dos novos parâmetros legais, portanto, as multas anteriores a modificação legislativa devem ser enquadradas na hipótese do inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual estabelece a multa em 100% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

### III

22. Diante dos argumentos delineados ao longo deste Parecer, com fundamento no art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 1993, e no art. 28 do Decreto nº 9.745, de 2019, conclui-se que:

a) o inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 **deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado**, consoante o artigo 106, inciso II, alínea 'c', do Código Tributário Nacional; e

b) a verificação de reincidência prevista no **inciso VII, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996**, ocorre apenas a partir dos novos parâmetros legais, portanto, as multas anteriores a modificação legislativa devem ser enquadradas na hipótese do inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

23. Finalmente, proponho o encaminhamento à Coordenação de Estratégias Judiciais da Fazenda Nacional e ciência a todas as projeções da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nos termos da Portaria PGFN nº 1.005/2009.

Documento assinado eletronicamente

ÊNIO ALEXANDRE GOMES BEZERRA

Procurador da Fazenda Nacional

De acordo com o Parecer 3950/2023/MF.

À consideração do Procurador-Geral Adjunto Tributário.

ANDRÉA MUSSNICH BARRETO  
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo o Parecer SEI nº 3950/2023/MF.

Encaminhe-se à Coordenação de Estratégias Judiciais da Fazenda Nacional e às demais projeções da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nos termos da Portaria PGFN nº 1.005/2009.

MOISÉS DE SOUSA CARVALHO PEREIRA  
Procurador-Geral Adjunto Tributário

INDEXAÇÃO. CONSULTAS: 4.1 VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. 4.2 APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. SAJ Irretroatividade da aplicação da multa qualificada nos percentuais previstos no art. 8º da Lei 14.689/2023, que alterou o art. 44 da Lei 9.430/1996.



Documento assinado eletronicamente por **Énio Alexandre Gomes Bezerra da Silva, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 19/10/2023, às 08:28, 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 19/10/2023, às 08:29, 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 **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 19/10/2023, às 11:20, 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](https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **37754477** e o código CRC **4C9AFDEE**.