



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º 538 / 2025

Processo n.º 202500004034290

**Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/25**

Interessado: CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -

Autor da Proposição: Cláudio Henrique de Oliveira e Washington Luis Freire de Oliveira

Relatora: Conselheira Adriane do Carmo Miranda Moura

Representante Fazendário: Dr. Victor Augusto de Faria Morato

**EMENTA: SÚMULA Nº 010: A aplicação da multa qualificada prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 aos contribuintes optantes pelo regime tributário do Simples Nacional exige a comprovação inequívoca, no instrumento de constituição do crédito tributário, da intenção deliberada do sujeito passivo em omitir informações para reduzir ou suprimir o pagamento do imposto, não sendo suficiente, para tal finalidade, a mera constatação de omissão de receita no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D).**

**ACÓRDÃO** - O Conselho Superior do Conselho Administrativo Tributário, em sessão realizada no dia 29 de maio de 2025, decidiu, por maioria de votos, aprovar a Súmula nº 10 nos seguintes termos: "A aplicação da multa qualificada prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 aos contribuintes optantes pelo regime tributário do Simples Nacional exige a comprovação inequívoca, no instrumento de constituição do crédito tributário, da intenção deliberada do sujeito passivo em omitir informações para reduzir ou suprimir o pagamento do imposto, não sendo suficiente, para tal finalidade, a mera constatação de omissão de receita no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D)". Foram vencedores os Conselheiros Adriane do Carmo Miranda Moura, Henrique Celso Castro Sant'Anna, Valéria Cristina Batista Fonseca, Paulo Henrique Caiado Canedo, Air de Vasconcelos Ganzaroli, Ricardo Batista Dutra, Weber Braz Silva, Adonídio Neto Vieira Júnior, Raphael Godinho Pereira, Moysés Miguel da Silva Jr, Emircesar Guimarães Baiocchi, Virgínia Pereira de Menezes Santos, João de Moraes Júnior, Washington Luis Freire de Oliveira, Bruno Napoli Carneiro, Ítalo Eri Ribeiro Júnior, Samuel Albernaz, Cícero Rodrigues da Silva e Cláudio Henrique de Oliveira. Vencido o Conselheiro Fábio Eduardo Bezerra Lemos e Carvalho, que votou contra a aprovação da Súmula.

## RELATÓRIO

Trata-se de proposta de enunciado de súmula encaminhada pelos

Conselho Administrativo Tributário - Secretaria Geral

Av. Vereador José Monteiro, nº 2233, Bloco B, Setor Nova Vila, Goiânia - GO - Cep: 74.653-900  
Telefone: (62) 3269-2117



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º \_\_\_\_\_

538 / 2025

Processo n.º 202500004034290

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/25

**Interessado: CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -**

Conselheiros Cláudio Henrique de Oliveira e Washington Luís Freire de Oliveira ao Presidente do Conselho Administrativo Tributário, por meio do Ofício N.º 9971/2025/ECONOMIA, em conformidade com o disposto no § 2º do art. 22 da Lei n.º 16.469/09, contendo o seguinte texto de sugestão de enunciado:

"A aplicação da multa qualificada prevista no § 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996 aos contribuintes optantes pelo regime tributário do Simples Nacional exige a comprovação inequívoca, no instrumento de constituição do crédito tributário, da intenção deliberada do sujeito passivo em omitir informações para reduzir ou suprimir o pagamento do imposto, não sendo suficiente, para tal finalidade, a mera constatação de omissão de receita no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), quando regularmente documentada por meio de documentos fiscais eletrônicos."

Indicaram como referências legislativas a Lei Complementar 123/2006, artigos 13, § 1º, XIII, "f" e 34; Lei n.º 9.430/1996, artigo 44, § 1º, alterada pela Lei n.º 14.689/2023, artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/1964; Lei n.º 16.469/2009, artigo 22 e alterações dadas pelas Leis n.º 19.595/2017 e 23.130/2024.

A proposição de enunciado de súmula foi instruída com exposição de motivos e 06 (seis) decisões do Conselho Superior, na forma do art. 10-A do Decreto n.º 6.930/09. Recebida pela Presidência que, considerando atendido os requisitos, deu segmento ao processo, determinando o sorteio do relator e a convocação da totalidade dos conselheiros para a sessão de deliberação da matéria.

Em seguida, o processo foi remetido para manifestação da Assessoria Especial de Representação Fazendária, que, apreciando a proposta, elaborou extenso parecer, analisando as razões de decidir extraídas das decisões paradigmas sobre a matéria e da decisão do STF no julgamento do RHC 163.334/SC. Ao final, manifestou-se favorável à edição da súmula, com base nos seguintes pontos:

I. A Lei n.º 14.689/2023 introduziu o § 1º-C ao art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, reforçando a exigência de comprovação individualizada de dolo para imposição da penalidade qualificada.

II. O entendimento da proposta está em consonância com a Súmula n.º 14 do CARF, sendo, portanto, harmônico com o direito positivo vigente.

III. Ressalva-se, contudo, a necessidade de distinção (*distinguish*) nos casos concretos, especialmente à luz do entendimento do STF no RHC 163.334/SC, que admite a existência de dolo mesmo com emissão de notas fiscais, a depender de fatores objetivos como inadimplemento reiterado e outros elementos que revelem má-fé.

IV. Considera-se que a súmula terá efeitos não apenas no julgamento administrativo, mas também na padronização da fiscalização tributária, em virtude do disposto no art. 22, § 7º, da Lei n.º 16.469/2009 (com redação dada pela Lei n.º 23.130/2024).



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º

538 / 2025

Processo n.º 202500004034290

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/25

**Interessado: CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -**

Transcorrido o prazo previsto no § 6º do art. 10-A do Decreto nº 6.930/2009, não foram apresentadas redações alternativas para a proposta de enunciado de súmula apresentada na inicial. A conselheira relatora também não apresentou redação substitutiva no prazo do § 7º do art. 10-A do mesmo Decreto.

Os autos foram a julgamento em sessão realizada no dia 29/05/2025, e o ilustre assessor especial da Representação Fazendária, invocando o § 9º do Decreto nº 6.930/2009, sugeriu a alteração do verbete da súmula, suprimindo a parte final “... **quando regularmente documentada por meio de documentos fiscais eletrônicos**”, com o intuito de representar melhor o conteúdo das decisões e evitar possíveis dúvidas na instrução do crédito tributário.

É o relatório.

## V O T O

Trata-se de proposta de edição de súmula administrativa tributária, encaminhada por meio do Ofício nº 9971/2025/ECONOMIA e analisada tecnicamente pela Assessoria de Representação Fazendária, resultando no Despacho nº 18/2025/ECONOMIA/GERF-11979.

O enunciado de súmula proposto diz respeito à inaplicabilidade da multa qualificada do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, quando a infração se resume à omissão de receita no PGDAS-D, mas as operações estiverem regularmente documentadas.

A primeira análise a ser feita para a edição de eventual enunciado de súmula consiste em verificar se este Conselho possui decisões reiteradas e uniformes sobre a matéria, pois, uma vez editado o enunciado de súmula, ele será de observância obrigatória pelos órgãos de julgamento do Conselho Administrativo Tributário - CAT. Ou seja, é necessário confirmar se a matéria já se encontra estabilizada no âmbito do Conselho, com várias decisões no mesmo sentido.

Os ilustres conselheiros Cláudio Henrique de Oliveira e Washington Luís Freire de Oliveira, para cumprirem o requisito imposto pelo art. 22, § 1º, da Lei nº 16.469/09, apresentaram 06 (seis) decisões das Câmaras Superiores deste Conselho Administrativo Tributário, cujas ementas e decisões transcrevo a seguir, todas consonantes com o entendimento consubstanciado na redação proposta do enunciado de súmula:



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º \_\_\_\_\_

538 / 2025

Processo n.º 202500004034290

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/25

Interessado: CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -

**1- ACÓRDÃO Nº 1326/20 - SEGUNDA CÂMARA DO CONSELHO SUPERIOR - PAT Nº 4011501009857. JULGADO EM 28/07/2020. VOTO DO CONSELHEIRO CLÁUDIO HENRIQUE DE OLIVEIRA.**

<b>Ementa:</b>	2. A faculdade de o julgador do processo poder adequar a multa proposta pela fiscalização no auto de infração, motiva a dispensa do agravamento da penalidade e privilegia o sujeito passivo com a exclusão do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, alterada pela Lei nº 11.488/2007.
<b>Decisão:</b>	O estudo do processo, junto com os demais conselheiros presentes na sessão de julgamento deste processo, me convenceu a arguir de ofício e de acolher a preliminar de adequação da penalidade, motivo pelo qual excludo a aplicação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, ao permitir que o "percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Transcrevo a regra do art. 41, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/ 1996, para sinalizar a exclusão do § 1º na sentença preferida no Conselho Superior do Conselho Administrativo Tributário, conforme segue:

**2 - ACÓRDÃO Nº 01328/20 - SEGUNDA CÂMARA DO CONSELHO SUPERIOR - PAT Nº 4011501011754. JULGADO EM 19/10/2021. VOTO DO CONSELHEIRO CLÁUDIO HENRIQUE DE OLIVEIRA.**

<b>Ementa:</b>	A faculdade de o julgador do processo poder adequar a multa proposta pela fiscalização no auto de infração, motiva a dispensa do agravamento da penalidade e privilegia o sujeito passivo com a exclusão do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, alterada pela Lei nº 11.488/2007.
<b>Decisão:</b>	Igual à do PAT Nº 4011501009857.

**3 - ACÓRDÃO Nº 00017/21 - PRIMEIRA CÂMARA DO CONSELHO SUPERIOR - PAT Nº 4011702887932. JULGADO EM 16/11/2020. VOTO DO CONSELHEIRO PAULO DINIZ.**

<b>Ementa:</b>	III - A imposição duplicada da penalidade prevista no art. 44, I, da Lei nº 9430/96, exige a comprovação de conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento ou a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou excluir ou modificar suas características.
<b>Decisão:</b>	No que diz respeito à penalidade proposta pela autoridade lançadora, entendo que deve ser excluída a aplicação da duplicação prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9430/1996, pelos motivos que passo a alinhar. Como já registrado no relatório, a autoridade fiscal propôs a aplicação da multa prevista no art. 44, I e § 1º da Lei nº 9430/1996, cuja redação é a seguinte: [...]  Assim, ao teor dos dispositivos legais supratranscritos, tem-se a fixação de uma multa-base de 75% do valor do imposto, sendo que este percentual poderá ser





ACÓRDÃO DO CONSUP N.º \_\_\_\_\_

538 / 2025

Processo n.º 202500004034290

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/25

Interessado: **CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -**

	<p>duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.</p> <p>Os referenciados artigos da Lei nº 4.502 apontam para infrações cometidas com dolo, caracterizadoras das situações de "sonegação", "fraude" ou "conluio", conforme abaixo se transcreve:</p> <p>[...]</p> <p>Ora, como se sabe a situação de dolo deve ser comprovada, não havendo espaço para a presunção da sua ocorrência.</p> <p>A própria autoridade lançadora, ao registrar a "Descrição Complementar da Ocorrência" (fls. 06), fez constar que houve declaração incorreta, ao anotar que:</p> <p>[...]</p> <p>Ainda que assim não fosse, as situações materiais consistentes em impedir ou retardar o conhecimento ou a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou excluir ou modificar suas características essenciais também não restaram caracterizadas.</p> <p>Assim, entendo que deve ser excluída a duplicação da multa, a qual deve ser exigida pelo seu percentual-base, isto é, 75% (setenta e cinco por cento).</p>
--	---

**4 - ACÓRDÃO Nº 00098/23 - SEGUNDA CÂMARA DO CONSELHO SUPERIOR - PAT Nº 4011800498213. JULGADO EM 13/10/2022. VOTO DO CONSELHEIRO CÍCERO RODRIGUES DA SILVA.**

<b>Ementa:</b>	3. na hipótese de não ficar caracterizado nos autos a ocorrência de dolo, fraude ou conluio, não se aplica a qualificadora prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.
<b>Decisão:</b>	<p>Conforme citado, a autoridade fiscal propôs a multa de 75% (setenta e cinco por cento) cumulada com a agravante prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que duplica o valor da penalidade, resultando em uma multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).</p> <p>Entretanto, entendo que, no caso sob análise, não se aplica a qualificadora, pois o sujeito passivo emitiu todos os documentos fiscais, possibilitando ao Fisco tomar conhecimento dos fatos geradores, bastando fazer um simples confronto entre os documentos emitidos com a declaração apresentada.</p> <p>A aplicação da qualificadora é condicionada à verificação do cometimento dos crimes de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e, no processo sob análise, não ficou caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou conluio, elementos imprescindíveis para a aplicação da qualificadora. Essas questões sequer foram abordadas quando da lavratura do auto de infração.</p> <p>Nesse sentido é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF), que inclusive editou a Súmula nº 14, a seguir transcrita, para consolidar a jurisprudência administrativa federal no sentido de que a aplicação da multa qualificada demandaria a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo:</p>



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º \_\_\_\_\_

538 / 2025

Processo n.º 202500004034290

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/25

Interessado: **CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -**

	<p><i>"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."</i></p> <p>Portanto, necessário se faz a adequação da penalidade para a prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sem aplicação da qualificadora prevista no § 1º do mesmo dispositivo legal, visto que não ficou comprovado nos autos a existência de dolo, fraude ou conluio, elemento indispensável para aplicação da qualificadora.</p>
--	---

**5 - ACÓRDÃO Nº 01336/23 - PRIMEIRA CÂMARA DO CONSELHO SUPERIOR - PAT Nº 4011501631205. JULGADO EM 29/08/2023. VOTO DO CONSELHEIRO WASHINGTON LUIS FREIRE DE OLIVEIRA.**

<b>Ementa:</b>	4. Deve ser mantida a exclusão da qualificadora da penalidade prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430/96, conforme Súmula do CARF nº 14, visto que não restou comprovada a existência de conluio, fraude e sonegação por parte do contribuinte a justificar a punição gravosa sugerida pelo autuante.
<b>Decisão:</b>	Nego provimento ao recurso da Fazenda Pública para o Conselho Superior, no qual fui acompanhado pelos demais conselheiros presentes nesta sessão de julgamento, mantendo a exclusão da qualificadora da penalidade prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9430/96, visto que não restou comprovada a existência de conluio, fraude e sonegação por parte do contribuinte a justificar a punição gravosa sugerida pelo autuante.

**6 - ACÓRDÃO Nº 01513/23. SEGUNDA CÂMARA DO CONSELHO SUPERIOR - PAT Nº 4011601905102. JULGADO EM 29/08/2023. VOTO DO CONSELHEIRO JOSIMAR RODRIGUES DUARTE.**

<b>Ementa:</b>	3. Deve ser mantida a exclusão da multa qualificadora, excluída na fase cameral, prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, haja vista não ter havido ação dolosa por parte do agente, o que não autoriza a sua aplicação, fato somente possível se configurada a sonegação, fraude ou conluio pelo contribuinte, o que não se verificou nos correntes autos;
<b>Decisão:</b>	<p>A Fazenda pública insurge ainda pela reinclusão da multa qualificadora prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96. No presente caso, restou parcialmente constatado que houve declaração no PGDAS de receita a menor do que a efetivamente auferida no exercício de 2014, fato apurado com base nos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte no referido período.</p> <p>De modo geral pode-se afirmar que a emissão das notas fiscais leva ao conhecimento das autoridades fazendárias a ocorrência do fato gerador, situação que não coaduna com a omissão de saída apurada na falta de emissão de documentos fiscais e que, portanto, não pode ser considerada como sonegação, fraude ou conluio para fins de aplicação dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.</p> <p>Desta forma, concluo que o presente lançamento só foi possível em razão da emissão de documentos fiscais pelo sujeito passivo e entendo que a apuração da</p>



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º \_\_\_\_\_

538 / 2025

Processo n.º 202500004034290

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/25

Interessado: **CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -**

omissão de receita neste caso, não dolosa por parte do agente, não autoriza a aplicação da multa qualificadora, o que somente seria possível se configurada a sonegação, fraude ou conluio pelo contribuinte, posto que <b>mantenho a exclusão da qualificadora dos autos tal como acertadamente excluída na fase cameral..</b>
---

Analisando as decisões acima transcritas, verifica-se que todas excluem a agravante/qualificadora da penalidade prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, fundamentando-se na jurisprudência deste Conselho e na Súmula nº 14 do CARF, que firmou a seguinte tese:

“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.”

A jurisprudência do CAT tem reafirmado o entendimento de que a simples divergência entre as informações declaradas no PGDAS-D e aquelas constantes nos documentos fiscais não autoriza, por si só, a aplicação da penalidade qualificada, salvo nos casos de reincidência sistemática ou omissão generalizada que revelem intenção dolosa inequívoca.

Os conselheiros proponentes da súmula ressaltaram que a nova redação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, dada pela Lei nº 14.689/2023, alterou os percentuais da multa de ofício qualificada para 100% e 150%, conforme a reincidência da infração. No entanto, manteve-se a necessidade expressa de que a majoração da penalidade original, correspondente a 75% (setenta e cinco por cento), esteja vinculada à comprovação das práticas de sonegação, fraude ou conluio, nos exatos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Assim, a qualificação da multa exige não apenas a verificação da omissão, mas também a caracterização de dolo específico, evidenciado nos autos.

Os dispositivos da legislação federal que tratam da exclusão da multa qualificadora deixam claro que, diante da falta de comprovação do dolo e em observância aos princípios da estrita legalidade, do devido processo legal, da proporcionalidade e do espírito do Simples Nacional, a aplicação da multa qualificada do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996 deve ser excluída, restringindo-se à multa básica de 75%.

Em consulta realizada no sistema Business Objects - BO, para verificar se a posição adotada no enunciado proposto é um entendimento uniforme e reiterado na jurisprudência do CAT, foram identificados 22 autos julgados no ano de 2024 e 02 no ano de 2025 sobre a matéria. Desses, 09 julgamentos excluíram a multa qualificadora, 03 tiveram parcelamento total, e os demais foram julgados improcedente, inadmissíveis ou perempto. Assim, as decisões proferidas no âmbito deste Conselho refletem o disposto na



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º \_\_\_\_\_

538 / 2025

Processo n.º 202500004034290

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/25

**Interessado: CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -**

legislação estadual e federal sobre a forma de aplicação da multa qualificada prevista no § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996.

A Assessoria Especial da Representação Fazendária, ao pronunciar-se sobre a proposta de enunciado de súmula nos termos do art. 10-A, § 2º, inciso III, do Decreto nº 6.930/2009, apresentou manifestação favorável, contendo extenso arrazoado para aquiescer à proposta. Porém, durante a sessão de aprovação da súmula, propôs alteração do verbete, suprimindo o trecho final, posição que ratifico.

Pelo exposto, considero que o enunciado da súmula se apresenta adequado e representa, efetivamente, a jurisprudência consolidada desse Egrégio Conselho Administrativo Tributário, e manifesto-me pela aprovação do verbete com a seguinte redação final:

**“A aplicação da multa qualificada prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 aos contribuintes optantes pelo regime tributário do Simples Nacional exige a comprovação inequívoca, no instrumento de constituição do crédito tributário, da intenção deliberada do sujeito passivo em omitir informações para reduzir ou suprimir o pagamento do imposto, não sendo suficiente, para tal finalidade, a mera constatação de omissão de receita no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D).”**

É como voto.

Sala das sessões do Conselho Superior, em \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

ASSINADO DIGITALMENTE  
ADRIANE DO CARMO MIRANDA MOURA

A autenticidade desta assinatura pode ser verificada em:  
<http://www.pro.gov.br/assessoria-legal>



**RELATORA**

**PRESIDENTE**

ASSINADO DIGITALMENTE  
LIDILONE POLIZELI BENTO

DATA  
03/06/2025  
Data válida em qualquer tempo

A autenticidade desta assinatura pode ser verificada em: