



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.721999/2014-44
ACÓRDÃO	2101-003.645 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	A. MENDES TERRAPLANAGEM, CONSTRUCAO E EXTRACAO DE MINERAIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

NÃO CONHECIMENTO DE ALEGAÇÃO RECURSAL. MATÉRIA ESTRANHA AO LITÍGIO ADMINISTRATIVO INSTAURADO COM A IMPUGNAÇÃO TEMPESTIVA.

Não se conhece de matérias sobre as quais não foi instaurado o litígio administrativo com a impugnação tempestiva ao lançamento.

NORMAS GERAIS. NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento deve ser declarada quando não atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório do contribuinte.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância caso o relator concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali adotados.

ALEGAÇÃO SEM COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE INFIRMAR O LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Alegações sem qualquer comprovação não tem o condão de infirmar o lançamento fiscal.

COMPENSAÇÃO. GLOSA. CABIMENTO.

Não comprovados recolhimentos indevidos, inexistente crédito em favor do contribuinte, pelo que devem ser glosadas as compensações, com os acréscimos moratórios legais.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. FALSIDADE NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

É cabível a multa isolada de 150%, quando se constata falsidade, caracterizada pela inclusão, na declaração, de créditos que o contribuinte sabe serem inexistentes, de fato ou de direito, seja pela compensação de valores em relação aos quais não possuía decisão judicial favorável, seja pela compensação antes do trânsito em julgado de ações judiciais.

MULTA ISOLADA DO ARTIGO 89, §10 DA LEI Nº 8.212 DE 1991. VALIDADE. PARECER SEI Nº 2674/2023/MF.

O decidido no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário nº 796.939/RS, submetido à sistemática dos arts. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, com o da ADI nº 4.905/DF não atingiu a validade da multa do art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991. Pelo contrário, em *obiter dictum* dos votos-condutores foi tida expressamente como válida por ser motivada em falsidade da declaração.

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.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações relativas ao lançamento de diferença de Gilrat decorrente da aplicação incorreta do FAP (Levantamento DR); na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Assinado Digitalmente

Mario Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Débora Fófano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 2.080/2.098 e págs. PDF 2.078/2.096) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS (fls. 1.786/1.798), que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado nos autos de infração abaixo relacionados, lavrados em 14/08/2014, acompanhado do Relatório Fiscal (fls. 185/194):

- AI - AUTO DE INFRAÇÃO - DEBCAD: 51.056.834-3, no montante de R\$ 1.084.422,40, relativo à multa isolada, constante do levantamento Multa Isolada conforme determina o artigo 89, § 10 da Lei nº 8.212 de 1991 (fls. 03/07);
- AI - AUTO DE INFRAÇÃO - DEBCAD: 51.056.835-1, no montante de R\$ 484.203,75, já incluídos juros e multa de ofício, relativo à contribuição

descontada dos segurados, constante do levantamento FP — Folha de Pagamento (fls. 08/41);

- AI - AUTO DE INFRAÇÃO - DEBCAD: 51.056.836-0, no montante de R\$ 464.394,59, já incluídos juros e multa de ofício, relativo as contribuições destinadas aos Terceiros (FNDE/Salário Educação — alíquota de 2,5%, INCRA — alíquota de 0,2%, SENAI — alíquota de 1,0%, SESI — alíquota de 1,5% e SEBRAE — alíquota de 0,6), constantes do levantamento FP — Folha de Pagamento (fls. 42/97) e
- AI - AUTO DE INFRAÇÃO - DEBCAD: 51.056.837-8, no montante de R\$ 2.895.551,09, já incluídos juros, multa de ofício e multa de mora, relativo à parte patronal da empresa, abrangendo os seguintes levantamentos constantes do DD - Discriminativo do Débito: DR — Diferença RAT; FP — Folha de Pagamento; GC — Glosa de Compensação e GR — Glosa de Retenção (fls. 98/184).

Do Lançamento

Adoto para compor o presente relatório o seguinte excerto do acórdão recorrido (fls. 1.787/1.789):

Procedimento Fiscal:

O contribuinte acima identificado teve contra si lavrados os Autos de Infração – AI a seguir discriminados, em decorrência de ação fiscal iniciada em 04 de abril de 2013, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 196/197).

a) **AI Debcad nº 51.056.834-3**, no valor de R\$ 1.084.422,40 (um milhão, oitenta e quatro mil, quatrocentos e vinte e dois reais e quarenta centavos) relativo ao lançamento de multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) aplicada sobre os valores indevidamente compensados, por meio de informação em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP (levantamento MI).

b) **AI Debcad nº 51.056.835-1**, no valor de R\$ 484.203,75 (quatrocentos e oitenta e quatro mil, duzentos e três reais e setenta e cinco centavos) relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias (parte Segurados) incidentes sobre diferenças de remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados não incluídas em GFIP (levantamento FP).

c) **AI Debcad nº 51.056.836-0**, no valor de R\$ 464.394,59 (quatrocentos e sessenta e quatro mil, trezentos e noventa e quatro reais e cinquenta e nove centavos) relativo ao lançamento de contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos, denominados Terceiros, no caso, Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário-Educação), Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Nacional da Indústria – SENAI, Serviço Social da Indústria - SESI e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas -

SEBRAE, incidentes sobre diferenças de remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados não incluídas em GFIP (levantamento FP).

d) **AI Debcad nº 51.056.837-8**, no valor de R\$ 2.895.551,09 (dois milhões, oitocentos e noventa e cinco mil, quinhentos e cinquenta e um reais e nove centavos) relativo ao lançamento de: (1) contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, incidentes sobre diferenças de remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados não incluídas em GFIP – (levantamento FP); (2) diferença de contribuições previdenciárias patronais destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, em virtude de aplicação incorreta do Fator Acidentário Previdenciário – FAP (levantamento DR); (3) glosa de valores de contribuição previdenciária indevidamente compensados por meio de informação em GFIP (levantamento GC); e (4) glosa de valores de retenção de contribuições previdenciárias incidentes sobre notas fiscais/faturas de prestação de serviços (11%) indevidamente compensadas por meio de informação em GFIP (levantamento GR).

Relatório Fiscal:

No Relatório Fiscal (fls. 185/194) constam esclarecimentos sobre o procedimento de fiscalização, os lançamentos efetuados, as bases de cálculo, demais informações pertinentes aos lançamentos e informações complementares, que serão, resumidamente, apresentadas a seguir.

Sobre o **Levantamento FP – Diferença Folha de Pagamento X GFIP**: refere-se à omissão de declaração de remunerações de segurados detectadas pelo confronto dos valores constantes das folhas de pagamentos e dos valores declarados em GFIP. Os valores apurados encontram-se demonstrados nas planilhas do Anexo XV.

Sobre o **Levantamento DR – Diferença de GILRAT/FAP**: refere-se à diferença de alíquota da contribuição ao financiamento de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT ajustado pela aplicação do Fator Acidentário Previdenciário (FAP), calculado sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados constantes das folhas de pagamento e das GFIP. O Auditor-Fiscal esclarece que a informação prestada pelo contribuinte no campo “Alíquota RAT” da GFIP estava correto (3%), entretanto a informação referente ao FAP estava incorreta, “resultando num percentual a menor do RAT Ajustado a ser aplicado sobre a folha de salários dos seus empregados (Anexo III)”. Os valores apurados encontram-se demonstrados nas planilhas do Anexo VI-A.

Sobre os **Levantamento GC – Glosa de Compensação e GR – Glosa de Retenção**: referem-se à glosa de compensação e glosa de retenção de contribuições previdenciárias informadas em GFIP sem a correspondente comprovação da

liquidez e certeza dos créditos. A memória de cálculo das compensações realizadas em GFIP, bem como a documentação de suporte, foi solicitada ao contribuinte, entretanto nenhum documento indicando “compensação foi trazido ao conhecimento da auditoria”. Os valores apurados encontram-se demonstrados nas planilhas dos Anexos X (levantamento GR) e XI (levantamento GC).

Sobre o **Levantamento MI – Multa Isolada**: refere-se à multa aplicada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre os valores indevidamente compensados (levantamentos GC e GR), tendo em vista a falsidade da declaração apresentada. Aponta que a auditoria efetuou análise pormenorizada das retenções para a Seguridade Social, relativas a onze por cento dos valores dos serviços constantes das notas fiscais (Lei nº 8.212, de 1991, art. 31), sendo constatado ser esta a única hipótese concreta de o contribuinte possuir eventuais montantes a compensar. Entretanto, intimado para comprovar a existência dos créditos compensados, o contribuinte não apresentou nenhum demonstrativo ou memória de cálculo, “até para demonstrar um possível ou possíveis erros porventura cometidos”. Desta forma, a auditoria concluiu tratar-se de falsidade na declaração, o que enseja a aplicação da multa isolada prevista no artigo 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991. Ressalta que a competência de lançamento da multa é a da entrega da GFIP e que os valores de base de cálculo estão demonstrados na planilha do Anexo XVI.

No item 9 do Relatório Fiscal são listados os documentos, demonstrativos e anexos que compõem e acompanham o processo fiscal (fls. 195/1631), dos quais foi entregue cópia em mídia digital ao contribuinte, conforme Recibo de Arquivos entregues ao contribuinte (fls. 1632/1633).

Todos os Autos de infração foram consolidados em 14 de agosto de 2014. Foi dada ciência pessoal ao sócio-administrador da empresa em 21 de agosto de 2014, através do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - TEPF (fl.1634).

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente dos lançamentos em 21/08/2014 (fls. 03, 08, 42 e 98) e apresentou impugnação protocolada em 19/09/2014 (fls. 1.637/1.663) e em 22/09/2014 (fls. 1.674/1.690), acompanhada de documentos (fls. 1.654/1.670 e 1.691/1.717). Em 17/11/2014, houve a apresentação de razões complementares (fls. 1.720/1.724), acompanhada de documentos (fls. 1.725/1.783).

Utilizo para compor o presente relatório o seguinte excerto do acórdão recorrido (fls. 1.789/1.792):

(...)

Impugnação:

Em 19 de setembro de 2014, o contribuinte apresenta Impugnação (fls. 1637/1653), com os seguintes fundamentos jurídicos.

Preliminarmente: Necessidade de apresentação de razões complementares

Em preliminar, requer prazo de 30 (trinta) dias a contar do recebimento da cópia integral do processo, sob pena de cerceamento de defesa, assegurado pelo artigo 5º, LV, da Constituição Federal, e artigo 20 da Lei nº 9.784, de 1999, para apresentação de razões complementares. Justifica alegando que não recebeu cópia integral do processo, que, ao solicitar os documentos ao Auditor Fiscal responsável pela fiscalização, foi orientado a procurar a Agência da Receita Federal do Brasil (ARF) em Tubarão/SC, só conseguindo agendar atendimento para o dia 15/10/2014, portanto, em data posterior ao término do prazo para impugnação. Anexa cópia das mensagens eletrônicas trocadas com o Auditor-Fiscal e comprovante de emissão de senha para atendimento (fl. 1664/1665).

Indevida inclusão de remunerações na base de cálculo das contribuições previdenciárias

Sustenta que faz-se necessário afastar verbas indenizatórias incluídas na base de cálculo do lançamento fiscal, visto que o Superior Tribunal de Justiça teria pacificado “o entendimento de que não incidem contribuições previdenciárias patronais sobre o valor relativo ao terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado e ao valor recebido durante os primeiros 15 dias de afastamento do trabalho por motivo de doença, que antecedem o benefício chamado ‘auxílio doença’”, conforme REsp 1.230.957/RS.

Portanto, estas verbas indenizatórias estariam compondo ilegalmente a base de cálculo das contribuições previdenciárias patronal, inclusive a destinada ao SAT/RAT e para as outras entidades e fundos, merecendo revisão por força da regra de integração do contencioso administrativo e judicial disposta no art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Equívocada aplicação da multa isolada

Neste quesito, a impugnante sustenta que a multa foi aplicada por presunção fiscal, não havendo provas da prática da conduta imputada pela fiscalização ao autor, com infringência ao disposto no artigo 112, I do Código Tributário Nacional. Que a justificativa para a aplicação da multa isolada foi apenas a omissão do contribuinte em fornecer à fiscalização memória de cálculo dos créditos declarados e que a fiscalização não teria logrado êxito em discriminar quais os créditos declarados eram inexistentes, dentre o conjunto daqueles constantes das GFIP auditadas.

Não restando comprovado que a impugnante tenha agido com dolo ao informar em GFIP valores compensáveis relativos às contribuições incidentes sobre a remuneração de seus empregados, ainda que o fisco considere essas compensações indevidas, não cabe aplicação da multa isolada sem a

demonstração do dolo e da fraude cometida, em consonância com jurisprudência administrativa do CARF.

Dupla incidência de sanção punitiva sobre idêntica conduta

Entende incabível a aplicação concomitante de multa isolada com a multa de ofício, sob pena de caracterização de dupla penalidade sobre a mesma conduta. Argumenta que os valores compensados (glosados) e sua multa de ofício possuem a mesma base de cálculo da multa isolada, caracterizando bis in idem. Que a dupla penalização viola outras garantias individuais: da dignidade da pessoa humana, da capacidade contributiva, da proporcionalidade, da vedação ao confisco e da igualdade, os quais proíbem pretensões punitivas injustas, quer por afetarem o íntimo vital dos cidadãos, quer por violarem o direito de propriedade ou por produzirem efeitos anti-isonômicos.

O procedimento correto seria a aplicação da multa de ofício sobre o valor do inadimplemento tributário, desconsiderando-se dessa base econômica os valores apurados para a aplicação da multa isolada.

Ao fim, requer:

- a) autorização para apresentação de razões complementares, no prazo de 30 dias, a contar do recebimento da cópia integral do processo;
- b) cancelamento integral do ato fiscal por indevida inclusão de verbas indenizatórias na base de cálculo das contribuições e refazimento do ato sem as referidas verbas;
- c) subsidiariamente, cancelamento da multa isolada, conforme exposto.

Razões Complementares à Impugnação

Em 17 de novembro de 2014, a impugnante apresenta as Razões Complementares à Impugnação (fls. 1720/1724), alegando que apenas em 15/10/2014 teve disponibilizada a cópia integral do processo. E refuta os lançamentos efetuados pelo Fisco com base nos seguintes argumentos.

Diferença de GILRAT/FAP

Alega que a autoridade fiscal considerou que a impugnante aplicou indevidamente o percentual relativo ao Fator Acidentário Previdenciário (FAP) implicando em um pagamento a menor do RAT Ajustado a ser aplicado sobre a folha de salários de seus empregados.

Entretanto o FAP vem sendo considerado inconstitucional pelos Tribunais Regionais Federais e foi reconhecida a repercussão geral da presente questão no RE 684261, **“o que abre margem para o julgamento do presente processo com base no inciso I, do parágrafo único, do artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”** (grifo no original).

Discorre que o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, assim como o artigo 9º, inciso I, do Código Tributário Nacional, vedam à União, aos Estados, ao Distrito

Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Por sua vez, o art. 10 da Lei nº 10.666, de 2003, possibilita a aplicação de redução ou majoração das alíquotas do SAT/RAT por dispositivos infralegais. Entende que a inconstitucionalidade do dispositivo legal é evidente, pois tal norma permite a instituição de alíquotas dentro de uma metodologia aprovada somente pelo Conselho Nacional de Previdência Social, para fixar, por meio de resolução, os critérios para o cálculo das mencionadas alíquotas, ferindo o princípio da legalidade.

Assim, “considerando que a inconstitucionalidade do FAP está sendo analisada pelo STF em sede de repercussão geral no RE 684261 e que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática do artigo 543-B da Lei 5689/73, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 62-A do Regimento Interno do CARF), **pugna-se (...) pelo sobrestamento do presente processo até que seja proferida decisão no RE 684261 (...)**” (grifo no original).

Demais irregularidades

Neste quesito, argumenta que, assim que recebeu cópia integral do processo, contratou perícia técnica para demonstrar a insubsistência do lançamento, entretanto, em virtude da complexidade das questões em litígio não foi possível concluir o trabalho em 30 (trinta) dias; solicita concessão de prazo de 90 (noventa) dias para a juntada destes documentos.

Pelo exposto, requer o recebimento das razões complementares com fundamento no §5º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, ratificando as razões já postas na impugnação, a fim de que seja:

- a) permitida a juntada dos documentos da perícia técnica em 90 dias;
 - b) sobrestado o julgamento até decisão do RE 684261; e
 - c) por fim, anulado o lançamento do imposto impugnado
- (...)

Da Decisão da DRJ

A 7ª Turma da DRJ/POA, em sessão de 16 de abril de 2015, no acórdão nº 10-54.652, julgou a impugnação improcedente (fls. 1.786/1.798), conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 1.786/1.787):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

IMPUGNAÇÃO. DILAÇÃO DE PRAZO. INDEFERIMENTO.

O prazo para apresentação da impugnação é de 30 dias a contar do recebimento da intimação da exigência. A mera alegação de não recebimento de cópia integral

do processo, não se enquadra nas hipóteses previstas no §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. AUSÊNCIA DE LITIGIOSIDADE.

Matéria não impugnada implica não instauração da lide administrativa, devendo o crédito tributário, nesta parte revestido de definitividade, seguir a via normal de cobrança.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

INCONSTITUCIONALIDADE. ENTENDIMENTO DAS CORTES SUPERIORES EM RECURSOS REPETITIVOS. EXPRESSA AUTORIZAÇÃO DA PGFN.

O entendimento proferido pelas Cortes Superiores nas decisões definitivas de mérito sob o rito dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, somente pode ser adotado pelas unidades da RFB, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2013

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA.

A compensação de contribuições previdenciárias com créditos não comprovados será objeto de glosa, com os acréscimos moratórios legais.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. MULTA ISOLADA. PERCENTUAL EM DOBRO. APLICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Na hipótese de compensação indevida e uma vez presente a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A propósito, vale lembrar os motivos pelos quais o juízo *a quo* concluiu pela inadmissibilidade da petição apresentada em 17/11/2014, intitulada de “Impugnação - Razões Complementares” (1.720/1.783), abaixo reproduzidos (fl. 1.793):

(...)

Pelas informações e fundamentos acima apontados concluo: a) **pela admissibilidade da impugnação** de fls. 1637/1653, visto que tempestivamente apresentada, instaurou o litígio, devendo, portanto ser conhecida; e b) **pela inadmissibilidade da petição apresentada** (fls. 1720/1783), intitulada de “Impugnação - Razões Complementares”, visto que apresentada fora do prazo legal estabelecido. Assim ausente esse pressuposto legal, e não tendo ficado

demonstrada a ocorrência de nenhuma das condições previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, não deve ser conhecida, em face da preclusão temporal.

b) Matéria não Impugnada

A impugnação, além de marcar o início da fase litigiosa do processo, determina o seu alcance.

Na impugnação apresentada, e ora admitida (fls. 1637/1653), não há contestação ao lançamento de diferença de GILRAT decorrente da aplicação incorreta do FAP (Levantamento DR), razão pela qual considera-se não instaurada a lide administrativa, devendo o crédito tributário, nesta parte revestido de definitividade, seguir a via normal de cobrança. Portanto serão objeto de análise no presente voto os demais Levantamentos (FP, GR, GC e MI).

(...)

Em decorrência, tal parcela do crédito tributário não impugnada tempestivamente foi transferida, em 17/08/2015, deste para o processo nº 11516-722.341/2015-31, conforme informação constante no **Termo de Transferência de Crédito Tributário** (fls. 1.804/1.816 e págs. PDF 1.802/1.814).

Do Recurso Voluntário

O Recorrente tomou ciência do acórdão da DRJ em 21/09/2015 (AR de fl. 2.071 e pág. PDF 2.069) e interpôs recurso voluntário em 19/10/2015 (fls. 2.080/2.098 e págs. PDF 2.078/2.096), acompanhado de documentos (fls. 2.099/2.109 e págs. PDF 2.097/2.107), com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

I. SÍNTESE DA PETIÇÃO

II. SÍNTESE DO PROCESSO

III. SÍNTESE DA DECISÃO RECORRIDA

IV. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

A) PRELIMINARMENTE: CERCEAMENTO DE DEFESA

B) MÉRITO:

B.1) Indevida inclusão de remunerações na base de cálculo das contribuições previdenciárias

B.2) Diferença de GILRAT/FAP

B.3) Equivocada aplicação da multa isolada

B.4) Dupla incidência de sanção punitiva sobre idêntica conduta

V. PEDIDO

59. Por todas as razões expostas, o recorrente requer o recebimento e processamento do presente Recurso Voluntário, tempestivamente apresentado,

com o provimento do recurso, para que sejam acatadas as razões acima expostas, a fim de que:

- a) Seja declarada a nulidade do acórdão recorrido, pela não análise de toda a matéria alegada em sede de impugnação, com a consequente remessa dos autos à primeira instância, a fim de que seja retificado o desmembramento realizado no presente processo, com a subsequente análise da matéria sob a ótica do débito relativo à diferença do GILRAT (processo n. 11516.722.341/2015-31);
- b) Alternativamente, seja sobrestado o processo, com base no art. 62, § 2º do RICARF, para aguardar a decisão no RE 684261, em repercussão geral no STF;
- c) Alternativamente, seja cancelado integralmente o ato fiscal por conta da indevida inclusão de verbas indenizatórias na base de cálculo das contribuições, determinando o refazimento do ato sem as referidas verbas e pela ocorrência de *bis in idem* na aplicação de penalidade; e
- d) Subsidiariamente, o cancelamento da multa isolada, conforme razões expostas.

O presente processo compôs lote sorteado a esta relatora.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Débora Fófano dos Santos**, Relatora

DA ADMISSIBILIDADE

Inicialmente convém deixar consignado que não consta no Aviso de Recebimento (AR), a data de entrega/ciência do acórdão da DRJ, mas apenas o carimbo da unidade dos Correios, datado de 21/09/2015 (fl. 2.071 e pág. PDF 2.069).

De acordo com a disposição contida no artigo 23, inciso II, § 2º, inciso II do Decreto nº 70.235 de 1972¹, na hipótese de omissão da data de recebimento, considera-se feita a intimação no prazo de quinze dias após a expedição da intimação.

¹ **DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972.** Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências

Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

(...)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

(...)

No caso em análise a intimação foi expedida em **15/09/2015** (fls. 2.067/2.068 e págs. PDF 2.065/2.066) de modo que se considera que o contribuinte foi cientificado no dia **29/09/2015** (terça-feira), iniciando-se a contagem do prazo para a interposição do recurso voluntário em **30/09/2015** (quarta-feira), com prazo final em **29/10/2015** (quinta-feira). Como o recurso voluntário foi interposto no dia **19/10/2015** (segunda-feira), conforme atesta carimbo apostado pela unidade de origem (fl. 2.080 e pág. PDF 2.078), resta configurada a tempestividade da peça recursal.

Em vista do exposto, o recurso voluntário é tempestivo, mas por não atender integralmente os requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido parcialmente, como se verá a seguir.

PRELIMINAR

Da Nulidade da Decisão e da Delimitação do Litígio.

Em sede de preliminar o Recorrente suscita a nulidade da decisão recorrida por cerceamento à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, ao não analisar todas as razões do recurso.

Alega que em razões complementares, abarcou a questão da inconstitucionalidade/ilegalidade do FAP, matéria de ordem pública, passível de ser analisada a qualquer momento, cuja repercussão geral reconhecida pelo STF no RE 684261.

Relata que não se pode olvidar que a exclusão das verbas indenizatórias da base de cálculo das contribuições (matéria levantada na impugnação) se refere também aos débitos relativos à suposta diferença de GILRAT decorrente da aplicação do FAP (débito desmembrado).

Afirma que nas razões complementares não foram apresentadas novas provas documentais, buscou-se apenas aprofundar a matéria relativa à inconstitucionalidade do FAP.

Destaca a necessidade da dilação do prazo para impugnação, quando não é dada às partes vistas integrais dos autos, a jurisprudência é firme no sentido de que sua inobservância incorre em ofensa aos princípios da administração pública, consagrados no inciso LV do artigo 52, CRFB e no artigo 22 da Lei nº 9.784 de 1999, e viola as garantias do contraditório e ampla defesa.

Ao fim requer a devolução do feito à Delegacia de Julgamento, com a retificação do desmembramento realizado (processo nº 11516.722341/2015-31) para apreciação na primeira instância, em sede de impugnação.

No âmbito do processo administrativo fiscal são tidos como nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

(...)

Para serem considerados nulos os atos, termos e a decisão devem ter sido lavrados por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte, sendo que esta precisa sempre ser comprovada, ou ao menos existir fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte, o que não ocorreu no caso em análise como se verá a seguir.

No caso em apreço não se vislumbra o alegado cerceamento de defesa do contribuinte, uma vez que o procedimento fiscal foi executado por Auditor Fiscal da Receita Federal e, por ocasião da conclusão do procedimento fiscal, foram entregues ao sócio administrador da empresa², cópias de todos os autos de infração lavrados, contendo discriminativo dos débitos de todas as competências lançadas, fundamentos legais dos débitos, além do Relatório Fiscal, com a descrição minuciosa dos fatos apurados no curso do procedimento fiscal.

No que diz respeito ao acórdão recorrido, não foram identificadas omissões ou outras irregularidades capazes de ensejar a sua nulidade, uma vez que foram devidamente analisadas todas as questões de forma suficiente e clara, dentro dos limites da controvérsia. O que se percebe é uma tentativa do contribuinte de fazer prevalecer a tese por ele defendida, com nítida pretensão de reversão do resultado apontado.

Vejamos os fundamentos da DRJ sobre a questão do não conhecimento da matéria (fls. 1.792/1.793):

I. Preliminares

a) Prazo para apresentação de impugnação e demais documentos

² Conforme consta relatado no acórdão recorrido (fl. 1.789):

(...)

No item 9 do Relatório Fiscal são listados os documentos, demonstrativos e anexos que compõem e acompanham o processo fiscal (fls. 195/1631), dos quais foi entregue cópia em mídia digital ao contribuinte, conforme Recibo de Arquivos entregues ao contribuinte (fls. 1632/1633).

Todos os Autos de infração foram consolidados em 14 de agosto de 2014. Foi dada ciência pessoal ao sócio-administrador da empresa em 21 de agosto de 2014, através do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - TEPF (fl.1634).

(...)

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, estabelece que a fase litigiosa do processo é instaurada com a apresentação de impugnação no prazo de 30 dias da data da intimação da exigência (artigos 14 e 15).

A juntada de documentos em prazo posterior deve ser requerida à autoridade julgadora, mediante a comprovação de ocorrência de uma das situações previstas no §4º do artigo 16.

Art. 16. (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...) (grifo nosso)

Conforme Recibo de Arquivos Entregues ao Contribuinte (fls. 1632/1633), em 21 de agosto de 2014, foi entregue ao sócio-administrador da empresa, em meio digital, arquivo contendo todos os documentos referentes aos Autos de Infração lavrados na ação fiscal, com código identificador gerado digitalmente.

Por sua vez, na mensagem eletrônica enviada ao Auditor-Fiscal atuante, a empresa alega que a “assessoria jurídica está nos solicitando cópia integral do processo de fiscalização. Segundo nos passaram a cópia do processo via CD que o Sr. Nos passou é parcial. (...)”, porém não esclarece quais dos documentos constantes do Recibo de fls. 1632/1633 não recebeu cópia.

Verifica-se também que o contribuinte não compareceu na data agendada (15/10/2014) para o recebimento das cópias do processo, conforme informação de planilha de Histórico de Atendimento de Serviços da ARF/Tubarão (fls. 1671/1672) e despacho de fl. 1718.

Pelas informações e fundamentos acima apontados concluo: a) pela **admissibilidade da impugnação** de fls. 1637/1653, visto que tempestivamente apresentada, instaurou o litígio, **devendo, portanto, ser conhecida**; e b) pela **inadmissibilidade da petição apresentada** (fls. 1720/1783), intitulada de “Impugnação - Razões Complementares”, visto que apresentada fora do prazo legal estabelecido. Assim ausente esse pressuposto legal, e não tendo ficado demonstrada a ocorrência de nenhuma das condições previstas no § 4º do artigo

16 do Decreto nº 70.235, de 1972, não deve ser conhecida, em face da preclusão temporal.

b) Matéria não Impugnada

A impugnação, além de marcar o início da fase litigiosa do processo, determina o seu alcance.

Na impugnação apresentada, e ora admitida (fls. 1637/1653), não há contestação ao lançamento de diferença de GILRAT decorrente da aplicação incorreta do FAP (Levantamento DR), razão pela qual considera-se não instaurada a lide administrativa, devendo o crédito tributário, nesta parte revestido de definitividade, seguir a via normal de cobrança. Portanto serão objeto de análise no presente voto os demais Levantamentos (FP, GR, GC e MI).

(...)

O fundamento do juízo *a quo* para o não conhecimento da impugnação complementar apresentada em **17/11/2014** deveu-se exclusivamente ao fato dela ter sido apresentada fora do prazo legal estabelecido nos artigos 14 e 15 do Decreto nº 70235 de 1972, restando configurada a preclusão temporal e, quanto à juntada posterior de documentos, não ter sido demonstrada a ocorrência de nenhuma das condições previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 1972.

A despeito da questão da preclusão temporal, impende observar a cronologia dos fatos:

- Em **21/08/2014** (quinta-feira) foi entregue ao sócio administrador da empresa, em meio digital, arquivo contendo todos os documentos referentes aos Autos de Infração lavrados na ação fiscal, com código identificador gerado digitalmente (fls. 1.632/1.633).
- O prazo para a apresentação da impugnação aos lançamentos começou a fluir no dia **22/08/2014** (sexta-feira) e teve por termo final o dia **20/09/2014** (sábado), prorrogando-se o prazo até o dia **22/09/2014** (segunda-feira).
- Em **11/09/2014** o contribuinte encaminhou e-mail ao auditor responsável pela fiscalização solicitando cópia integral do processo, sob a justificativa de que a cópia via CD por ele entregue era parcial, sem esclarecer quais documentos não constaram do referido CD entregue. Em pronta resposta, o auditor orientou o contribuinte a procurar a ARF/Tubarão/SC (fl. 1.709).
- Nos dias **19/09/2014** (fls. 1.637/1.663) e **22/09/2014** (fls. 1.674/1.690) foi protocolada a IMPUGNAÇÃO³ aos lançamentos, conforme carimbo apostado pela ARF- Tubarão (fls. 1.637 e 1.674).

³ Ambas com o mesmo teor.

- O contribuinte informa que conseguiu agendamento na unidade somente para o dia **15/10/2014**, ou seja, após o prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação da impugnação, conforme comprova cópia de senha de atendimento (fl. 1.710).
- Na referida data (**15/10/2014**) a unidade informou que o contribuinte não compareceu ao agendamento (fls. 1.671/1.672) e
- Passados quase dois meses do termo final da apresentação da impugnação, em **17/11/2014**, o contribuinte apresenta “RAZÕES COMPLEMENTARES” à impugnação.

A alegação do sujeito passivo de ter conseguido agendamento apenas para período posterior ao do prazo de vencimento para a apresentação da impugnação não tem o condão de prorrogar o termo final para tal interposição, por falta de previsão legal e normativa.

Nesta situação, a orientação constante no endereço eletrônico da Receita Federal⁴, em casos excepcionais de indisponibilidade dos canais digitais, responsáveis e representantes de empresas e equiparadas também podem protocolar requerimentos, impugnações e recursos urgentes (final de prazo, por exemplo) em unidades da Receita Federal.

Por fim, convém deixar registrado que, ainda que o Recorrente venha arguir a nulidade da decisão de primeira instância pelo não conhecimento da impugnação complementar apresentada em **17/11/2014**, sob o argumento de preterição do direito de defesa por não ter conseguido obter a cópia integral dos presentes autos, em virtude do agendamento ter sido efetuado para período posterior ao vencimento do termo final para a apresentação da impugnação, o seu não comparecimento na data agendada demonstrou que a obtenção dos referidos documentos era prescindível, pois se não fosse teria comparecido na data marcada, ou mesmo, teria tentado obter acesso a eles por outros meios.

À vista do até aqui exposto, como relatado em linhas pretéritas, em razão do contribuinte, na pessoa de seu sócio administrador, sr. José de Assis Correa, ter recebido por ocasião do encerramento da fiscalização, cópias dos autos de infração lavrados, acompanhados de seus anexos e do Relatório Fiscal, não se vislumbra o alegado cerceamento de defesa, de modo que não pode ser acolhida a nulidade suscitada.

Também não assiste razão ao Recorrente a alegação de se tratar de matéria de ordem pública ou mesmo que a exclusão das verbas indenizatórias da base de cálculo das contribuições (matéria levantada na impugnação) se refere também aos débitos relativos à suposta diferença de GILRAT decorrente da aplicação do FAP (débito desmembrado), fato este que nem sequer mencionado na impugnação apresentada tempestivamente.

Assim, a justificativa para a apresentação intempestiva de razões complementares à impugnação não pode ser acolhida, não merecendo reparos a decisão recorrida quanto ao não conhecimento da impugnação complementar, uma vez que foi apresentada após o prazo

⁴ https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/canais_atendimento/fale-conosco/presencial

regulamentar, previsto nos artigos 14 e 15 do Decreto nº 70.235 de 1972, na redação vigente à época dos fatos⁵ e, também, quanto à apresentação posterior de prova documental, não restou demonstrada a ocorrência de nenhuma das condições previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 1972.

Em vista dessas considerações rejeita-se a alegação de nulidade da decisão recorrida por cerceamento à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal e, por não comporem a lide instaurada com a impugnação tempestiva, inclusive não fazendo mais parte do presente processo administrativo, não serão conhecidas as alegações inerentes ao lançamento de diferença de GILRAT decorrente da aplicação incorreta do FAP (Levantamento DR).

MÉRITO

As questões meritórias giram em torno das seguintes matérias: (i) indevida inclusão de remunerações na base de cálculo das contribuições previdenciárias; (ii) diferença de GILRAT/FAP; (iii) equivocada aplicação da multa isolada e (iv) dupla incidência de sanção punitiva sobre idêntica conduta.

Em virtude do exposto no item anterior, não serão conhecidas as alegações relativas ao lançamento de diferença de GILRAT decorrente da aplicação incorreta do FAP (Levantamento DR).

Ainda que não devam ser conhecidas as alegações acerca da inconstitucionalidade / ilegalidade do FAP, convém deixar consignado que, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 677.725 com repercussão geral (Tema 554), o Supremo Tribunal Federal analisou a constitucionalidade do artigo 10 da Lei nº 10.666 de 2003 e de sua regulamentação pelo artigo 202-A do Decreto nº 3.048 de 1999, com a redação conferida pelo Decreto nº 6.957 de 2009, entendendo que “O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88)”, tendo o feito transitado em julgado em 03/02/2023.

Assim sendo, não assiste razão ao Recorrente a alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade na aplicação do Fator Acidentário de Prevenção (FAP).

Da Indevida Inclusão de Remunerações na Base de Cálculo das Contribuições Previdenciárias.

O Recorrente afirma que a base de cálculo utilizada no lançamento tributário é incorreta, uma vez que os valores relativos: i) ao terço constitucional de férias; ii) aviso prévio indenizado; e, iii) pagos durante os primeiros quinze dias de afastamento do trabalho por motivo de doença, que antecedem o benefício chamado 'auxílio-doença', foram utilizados na mensuração dos valores devidos nos autos de infração, repercutindo nos lançamentos constantes de todos os autos de infração, inclusive na base da contribuição ao RAT/SAT e das contribuições a outras entidades e fundos.

⁵ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

A decisão recorrida não acolheu tal alegação, em síntese, sob os seguintes fundamentos (fls. 1.793/1.794):

(...)

II – No Mérito:

a) Das matérias impugnadas

a.1) Indevida inclusão de bases de cálculo das contribuições previdenciárias

A impugnante sustenta que devem ser excluídos do lançamento os valores referentes às seguintes verbas: terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado e valor recebido durante os primeiros 15 dias de afastamento do trabalho por motivo de doença. Isso porque já pacificado entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ (REsp 1.230.957/RS) acerca da não-incidência de contribuições previdenciárias sobre estas verbas. Cita o artigo 62 A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF alegando regra de integração do contencioso administrativo e judicial.

Não merece acolhida a alegação da empresa.

Em primeiro lugar, porque o artigo mencionado é de vinculação específica ao julgamento na 2ª Instância administrativa – CARF, não sendo aplicável às DRJ.

Em segundo lugar, porque o § 5º do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, determina que, somente após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, as unidades da Receita Federal do Brasil estão autorizadas a reproduzir o entendimento proferido pelas Cortes Superiores nas decisões definitivas de mérito sob o rito dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973.

(...)

Em terceiro lugar, porque no presente caso, a PGFN emitiu a Nota PGFN/CRJ Nº 640/2014 com manifestação exatamente ao contrário do pleito da impugnante, sustentando que, apesar do entendimento parcialmente desfavorável à Fazenda Nacional exarado no REsp nº 1.230.957/RS, vislumbra a possibilidade de reversão do entendimento no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF).

(...)

Em quarto lugar, porque os valores lançados no levantamento FP referem-se a diferenças entre a Base de cálculo constante da folha de pagamento da empresa e a Base de cálculo declarada em GFIP, ou seja, são valores que a própria empresa entende como integrantes do campo de incidência da contribuição previdenciária, conforme planilha do Anexo XV (fls. 1618/1628).

Em quinto e derradeiro lugar, porque não há qualquer menção, no Relatório Fiscal que essas diferenças refiram-se ao pagamento das verbas apontadas na impugnação. Pode-se afirmar inclusive o contrário, visto que, em alguns casos,

todo o valor da folha de pagamento encontra-se na situação de “não declarado em GFIP”.

(...)

Como bem relatado pelo juízo *a quo*: (i) os valores lançados decorreram de diferenças entre as bases de cálculo constantes da folha de pagamento da empresa e a declarada em GFIP e correspondem a verbas reconhecidas pela própria empresa como sujeitas à incidência da contribuição previdenciária e (ii) não há no Relatório Fiscal qualquer menção de que tais verbas tenham composto a base de cálculo dos lançamentos.

No caso em análise, além de alegações, tanto na fase impugnatória como em sede recursal, não houve por parte do contribuinte a comprovação de que as referidas verbas (terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado e valor recebido durante os primeiros 15 dias de afastamento do trabalho por motivo de doença) compuseram a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas. Cabe ao interessado a prova dos fatos alegados, uma vez que alegações sem qualquer comprovação não tem o condão de infirmar o lançamento fiscal.

A par disso, para contrapor os fundamentos da decisão recorrida e comprovar suas alegações, cabia ao Recorrente apontar os valores correspondentes às verbas sobre as quais entende que não deveriam compor, mas que compuseram a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas, acompanhados de documentação hábil e idônea, o que não foi feito, limitando-se a repetir os mesmos argumentos da impugnação que já haviam sido rechaçados pela decisão de piso, não se desincumbindo, assim, do seu ônus probatório, nos termos do artigo 373 da Lei nº 13.105 de 2015 (Código de Processo Civil)⁶.

Em vista do exposto, por não merecer reparo o acórdão recorrido, não há como ser acolhido o argumento do contribuinte.

Da Equivocada Aplicação da Multa Isolada. Dupla Incidência de Sanção Punitiva Sobre Idêntica Conduta.

O Recorrente relata que a autoridade fiscal concluiu pela prática de falsidade na declaração das compensações dos créditos previdenciários realizados via GFIP, para aplicar multa de 150% sobre o valor que a impugnante pretendia ter compensado, de acordo com a hipótese estabelecida no §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212 de 1991.

Afirma que se revela plenamente equivocada a multa aplicada pela autoridade administrativa, na medida em que não há prova alguma da prática da conduta imputada pela fiscalização; o que existe, por outro lado, é a aplicação de uma presunção fiscal sem embasamento legal (*hominis*), no sentido de que a omissão do contribuinte em fornecer à fiscalização memória

⁶ LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015. Código de Processo Civil.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

de cálculo dos créditos declarados configura caracterização de intenção fraudulenta na declaração.

Alega que cumpriria à fiscalização o dever de provar os fatos subsumidos à hipótese de incidência tributária no lançamento, em razão do dever de motivação dos atos, como pressupostos dos atos administrativos.

Argumenta que uma única conduta do contribuinte fora sancionada duas vezes pela fiscalização — situação essa não admitida pelo ordenamento jurídico —, razão pela qual se impõe o afastamento da multa isolada. Isso porque os créditos glosados pela fiscalização das compensações administrativas realizadas pela impugnante são exatamente os mesmos que aqueles acrescidos à base de cálculo da cobrança das contribuições previdenciárias, lançadas de ofício nesse particular.

Pondera que à essa relação de pertinência entre as aludidas bases, pode-se afirmar que um mesmo fato jurídico — leia-se, a declaração indevida de créditos tributários — acabou gerando duas punições distintas, configurando evidente *bis in idem*, não admitido no sistema tributário brasileiro.

Colaciona jurisprudência do CARF.

Ao final aponta que o procedimento correto que deveria ter sido adotado pela fiscalização seria a aplicação da multa de ofício sobre o valor do inadimplemento tributário, desconsiderando-se dessa base econômica os valores apurados para a aplicação da multa isolada.

Observa-se que tais alegações foram apresentadas por ocasião da impugnação e no recurso voluntário não houve a apresentação de qualquer fato novo ou elemento de prova capaz de modificar os fundamentos da decisão recorrida, reproduzidos no excerto abaixo (fls. 1.795/1.798), com os quais concordo, motivo pelo qual os adoto como razão de decidir no presente voto, nos termos do disposto no artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023:

(...)

a.2) Equívocada aplicação da multa isolada

A impugnante sustenta que a multa isolada foi aplicada por presunção fiscal, apenas pela omissão do fornecimento de memória de cálculo dos créditos declarados em GFIP.

A aplicação da multa isolada na hipótese de compensação indevida de contribuições previdenciárias, quando comprovada a falsidade da declaração prestada pelo sujeito passivo, foi inserida no texto do artigo 89 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a inclusão do § 10 pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de

substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Da análise dos autos, verifica-se que desde o Termo de Início do Procedimento Fiscal, em 04/04/2013 (fls. 196/197) foi solicitado que a empresa apresentasse memória de cálculo das compensações efetuadas em GFIP. Tal solicitação foi reiterada nos Termo de Intimação Fiscal - TIF nº 002, em 17/07/2013 (fls. 204/205), TIF nº 003, de 05/09/2013 (fls. 206/207), TIF nº 005, em 19/12/2013 (fls. 213/214), TIF nº 006, em 11/02/2014 (fls. 218/219), TIF nº 007, em 20/03/2014 (fls. 222/223), e TIF nº 008, em 20/05/2014 (fls. 224/225).

Ou seja, por mais de UM ANO, a empresa foi intimada a apresentar memória de cálculo das compensações efetuadas e, conforme itens 5.12 e 5.14 do Relatório Fiscal, “o contribuinte sequer justificou o motivo de ter inserido valores de compensações muito além do devido” e “nenhum demonstrativo ou memória foi apresentado ao fisco, até para demonstrar um possível ou possíveis erros porventura cometidos”.

(...)

Por entender que a situação demonstrada nos autos enquadra-se na hipótese descrita no parágrafo 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212, de 1991, com redação da Lei nº 11.941, de 2009, de falsidade na declaração apresentada pelo sujeito passivo, mantenho o lançamento referente ao AI Debcad nº 51.056.834-3 (Levantamento MI).

a.3) Dupla incidência de sanção punitiva sobre idêntica conduta

Reclama a impugnante de ocorrência de *bis in idem*, uma vez que a mesma base de cálculo serviu para lançamento de multa isolada e multa de ofício, ficando caracterizada a “dupla penalidade sobre a mesma conduta”.

Também neste item não assiste razão à impugnante.

Primeiramente, cabe salientar que a autoridade fiscal não possui faculdade discricionária ao aplicar a legislação, ao contrário, o lançamento tributário é ato vinculado, sob pena de responsabilidade funcional nos termos do que disciplina o artigo 142, parágrafo único, da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

Por sua vez, o artigo 89 da Lei nº 8.212, de 1991, ao autorizar a compensação de contribuições previdenciárias nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, estabelece penalidades ao contribuinte que age com inobservância da lei. Uma delas já foi tratada no item anterior, qual seja, a aplicação da multa isolada no caso de declaração falsa (parágrafo 10 do citado artigo); outra refere-se ao lançamento do valor da contribuição previdenciária indevidamente compensada que será exigida com os acréscimos moratórios previstos no art. 35 da mesma Lei (parágrafo 9º do artigo 89).

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos

prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Verifica-se que no lançamento das contribuições previdenciárias indevidamente compensadas, constante dos levantamentos de Glosa de Retenção (GR) e Glosa de Compensação (GC), foi aplicada a multa de 20% (vinte por cento), nos termos do parágrafo 2º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto correto o lançamento, tanto da Multa Isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor indevidamente compensado (levantamento MI), quanto do próprio tributo com os acréscimos moratórios legais (levantamentos GR e GC).

(...)

Do exposto, não há como atribuir razão ao Recorrente.

Multa Isolada Prevista no Artigo 89, § 10 da Lei nº 8.112 de 1991. Aplicação da Retroatividade da Legislação mais Benéfica. Lei nº 14.689 de 2023. Pedido Formulado em Sede de Sustentação Oral.

Por ocasião da sustentação oral o procurador do contribuinte solicitou a aplicação da retroatividade benigna da Lei nº 14.689 de 2023 em relação à multa isolada prevista no artigo 89, § 10 da Lei nº 8.112 de 1991, sobre o qual devem ser tecidas as seguintes considerações:

No julgamento do RE 736.090/SC, ocorrido em 03 de outubro de 2023, que teve a repercussão geral reconhecida, *Leading case* do Tema 863 que versa sobre “os limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório”, estavam em discussão “**as limitações das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo presente um débito tributário**”, restou assim ementado:

EMENTA

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou,

em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário.

1. As multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio visam a reprimir comportamentos com elevado grau de reprovabilidade.

2. São razoáveis e proporcionais as limitações para as multas previstas na Lei nº 9.430/96, atualizada pela Lei nº 14.689/23. No caso de sonegação, fraude ou conluio, a multa é de 100% do débito (art. 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23); ou de 150% do débito, nos casos em que for verificada a reincidência do sujeito passivo (art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23), como legalmente definida (vide § 1º-A do citado artigo). Necessidade de observância do § 1º-C do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual trata de hipóteses de não aplicação da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio.

3. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 863: “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”.

4. Modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo-se que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese. Ficam ressalvados desses efeitos (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; (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.

5. Recurso extraordinário parcialmente provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, apreciando o Tema nº 863 da Repercussão Geral, na conformidade da ata do julgamento e nos termos do voto do Relator, por unanimidade de votos, ausente, justificadamente, a Ministra Cármen Lúcia, em dar parcial provimento ao recurso extraordinário para reduzir a multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio para 100% (cem por cento) do débito tributário, ficando restabelecidos os ônus sucumbenciais fixados na sentença. Em seguida, foi fixada a seguinte 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". Por fim, acordam os Ministros em modular os efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese, ficando ressalvados desses efeitos (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. Presidência do Ministro Roberto Barroso. Plenário.

(...)

Cumpra observar que a questão da aplicação da multa isolada com fundamento no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 1996 foi objeto de apreciação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Parecer SEI nº 2674/2023/MF e no Parecer SEI nº 154/2024/MF, cujos excertos de interesse para a solução da presente lide seguem reproduzidos abaixo:

PARECER SEI Nº 2674/2023/MF

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Extraordinário nº 796.939/RS, submetido ao regime da repercussão geral. ADI nº 4.905/DF. Identidade de objeto. Julgamento conjunto.

Processo administrativo tributário. Indeferimento do pedido de ressarcimento. Não homologação da declaração de compensação. Multa de 50% sobre o débito não homologado. Inconstitucionalidade do já revogado §15 e do §17, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, e, por arrastamento, do inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021. Violação ao direito de petição e ao devido processo legal.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Julgamento da ADI contrariamente aos interesses da Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer, com fulcro no art 19, V e VI, "a", da Lei nº 10.522, de 2002.

Parecer Explicativo de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014. Processo SEI nº 10951.104670/2023-11

(...)

III

Ratio decidendi do RE nº 796.939/RS e da ADI nº 4.905/DF

17. Delimitados os dispositivos que foram declarados inválidos pelo STF nos julgamentos, cabe à PGFN, então, buscar identificar o conteúdo e os limites de aplicação da *ratio decidendi*, para que seja, doravante, adequadamente observada pelos órgãos da Administração Tributária. É o que se passa a expor.

18. Como a *ratio decidendi* empregada nos dois acórdãos-paradigmas são **convergentes**, entendeu-se, por bem, analisá-las conjuntamente, para se alcançar o objetivo colimado.

19. Contudo, impende abrir um **breve parêntese**, com vistas a **excluir da regência dos precedentes as multas que continuam a ser validamente aplicadas mesmo quando a declaração de compensação não for homologada, desde que o contexto fático-normativo previsto na legislação pertinente esteja caracterizado.**

20. Explica-se.

21. Em termos gerais, uma vez não homologada a compensação, o contribuinte será intimado para pagar os débitos, no prazo de 30 dias, corrigidos monetariamente, com incidência da multa moratória de 20%, cumulados com a multa punitiva de 50% do valor não homologado [10].

22. A multa punitiva de 50% acima referida encontra previsão no **§17, do art. 74, da Lei 9.430, de 1996**, que autoriza a sua incidência, nos casos em que a declaração de compensação não for homologada. Nada obstante, a **parte final do dispositivo ressalva a hipótese de não homologação da DCOMP fundada na falsidade da declaração:**

“§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”.

23. Desse modo, **quando o motivo para a não homologação for a falsidade da DCOMP, a multa aplicável não será a prevista no §17, do art. 74, da Lei 9.430, de 1996, devendo-se perquirir a situação fática do caso concreto**, a fim de determinar a respectiva punição.

24. Ademais, **há, também, a multa aplicada nos casos em que a compensação for considerada não declarada, nos termos do art. 74, §12, da Lei nº 9.430, de 1996.**

25. Nessa senda, **é possível citar as seguintes multas que, além de não terem sido abarcadas pelos precedentes, foram, em *obiter dictum* dos votos-condutores, consideradas válidas, quando a não homologação for motivada em falsidade, sonegação, conluio ou, se caracterizada, as situações de compensação não declarada**, a saber:

- multa de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada por lançamento de ofício, quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, com previsão no art. 18, §2º, da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996;
- multa de 150% (cento e cinquenta por cento) aplicada ao contribuinte que realizar compensações indevidas, por meio de declarações comprovadamente falsas, em relação às contribuições previdenciárias de que trata o art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991;

- multa de 150% (cento e cinquenta por cento), sobre o valor do débito indevidamente compensado, nas hipóteses em que a compensação for considerada não declarada (hipóteses vedadas do art. 74, §12, II, da Lei nº 9.430/96), quando caracterizada sonegação, fraude ou conluio (nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964), como resulta do art. 18, § 4º, da Lei 10.833, de 2003; e
- as hipóteses listadas no art. 74, §12, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, que sujeitam o contribuinte ou responsável à multa de 75% sobre o valor do débito indevidamente compensado, nos termos do art. 18, §4º, da Lei 10.833, de 2003 (alterada pela Lei 11.488, de 2007) c/c art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, quando não houver sonegação, fraude ou conluio.

26. **Como as penalidades acima não foram abrangidas** [11] pelas decisões proferidas no RE nº 796.939/RS e na ADI nº 4.905/DF, a sua incidência continua **hígida**, a depender do contexto fático-normativo configurado no caso concreto.

27. Fecha-se o parêntese.

(...)

[10] Havendo manifestação de inconformidade, inicia-se o contencioso administrativo, e, ao final, se os valores não forem pagos, eles serão encaminhados para inscrição em dívida ativa junto à PGFN.

[11] Nas palavras do Min. Relator da ADI nº 4.905/DF: “Portanto, não se está aqui a debater a aplicação de multa em caso de declaração comprovadamente falsa”.

(...)

PARECER SEI Nº 154/2024/MF

PÚBLICO – DOCUMENTO RECLASSIFICADO

PARECER. ATO PREPARATÓRIO. LAI – LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011, ART. 7º, § 3º. DECRETO Nº 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012, ART. 3º, XII, ART. 20. ACESSO RESTRITO ATÉ A TOMADA DE DECISÃO DO CONSULENTE.

CONSULTA INTERNA. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTAS. REPERCUSSÃO DAS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI Nº 14.689, DE 2023, 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 1995 (*sic*), 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

(...)

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 14.689/23⁷?

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.

⁷ Art. 2º O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 14-B. (VETADO)”

“Art. 25.

.....
§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo.

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.

(...)

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 do 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.

(...)

Depreende-se das reproduções acima as seguintes conclusões:

(i) PARECER SEI Nº 2674/2023/MF

Dentre as multas que não foram abarcadas pelos precedentes nas decisões proferidas no **RE nº 796.939/RS** e na **ADI nº 4.905/DF** e em *obter dictum* dos votos-condutores foram tidas expressamente como válidas, de modo que sua incidência continua hígida, quando a homologação for motivada em falsidade, sonegação, conluio ou, se caracterizada, as situações de compensação não declarada, estão as seguintes:

- multa de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada por lançamento de ofício, quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, com previsão no artigo 18, §2º da Lei nº 10.833 de 2003, combinado com o artigo 44, I da Lei nº 9.430 de 1996 e
- multa de 150% (cento e cinquenta por cento) aplicada ao contribuinte que realizar compensações indevidas, por meio de declarações comprovadamente falsas, em relação às contribuições previdenciárias de que trata o artigo 89, §10 da Lei nº 8.212 de 1991.

(ii) PARECER SEI Nº 154/2024/MF

- As disposições do artigo 18, § 2º da Lei nº 10.833 de 2003 e do artigo 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.
- A multa isolada a que se refere o artigo 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 artigo 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 artigo 18, § 2º da Lei nº 10.833 de 2003.

- 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, previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502 de 1964.
- A conduta relacionada à falsidade na DCOMP não-homologada ocorre quando o crédito já está constituído. Mais precisamente a multa isolada prevista no artigo 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.
- O artigo 18, § 2º da Lei nº 10.833 de 2003 trata do preceito primário da infração e faz referência ao inciso I do artigo 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 artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996.
- Após 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 artigo 18, § 2º da Lei nº 10.833 de 2003, não se alinha ao da multa qualificada estabelecida no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430 de 1996.
- Em decorrência, 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 artigo 44 do Lei nº 9.430 de 1996, nos casos de comprovação de falsidade na DCOMP não-homologada.
- Embora, à primeira vista, a política tributária adotada possa gerar insatisfação entre aqueles que possivelmente foram penalizados com a multa do artigo 18, § 2º da Lei nº 10.833 de 2003, é fundamental reconhecer que não há obscuridade no texto da lei nem desproporcionalidade nos percentuais em vigor.
- 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.

A multa objeto dos presentes autos é decorrente da indevida compensação realizada com falsidade e declarada em Guia do FGTS e Informações à Previdência (GFIP), cuja previsão legal encontra-se no artigo 89, § 10 da Lei nº 8.212 de 1991, nos seguintes termos:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou

compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Por se tratar de hipótese de compensação indevida com falsidade da declaração, semelhantemente ao que ocorre no caso da multa isolada por falsidade na DCOMP não-homologada a que se refere o artigo 18, § 2º da Lei nº 10.833 de 2003, objeto de análise no Parecer SEI Nº 154/2024/MF, a previsão da referida multa também se encontra no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, cujo percentual é aplicado em dobro, tendo por base de cálculo o valor do débito indevidamente compensado.

Como foi explicitado no referido Parecer, os dispositivos do artigo 18, § 2º da Lei nº 10.833 de 2003, assim como do artigo 89, § 10 da Lei nº 8.212 de 1991, além de serem diferentes, tratam do preceito primário da infração, fazendo referência ao inciso I do artigo 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 artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996.

Em decorrência, a conclusão apontada no Parecer SEI Nº 154/2024/MF é aplicável ao caso em análise, de modo que 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, sendo inaplicável ao caso em análise a disposição contida no artigo 14 da Lei nº 14.689 de 2023⁸.

⁸ **LEI Nº 14.689, DE 20 DE SETEMBRO DE 2023.** Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); dispõe sobre a autorregularização de débitos e a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, sobre o contencioso administrativo fiscal e sobre a transação na cobrança de créditos da Fazenda Pública; altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e as Leis nºs 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal), 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 13.988, de 14 de abril de 2020, 5.764, de 16 de dezembro de 1971, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e 10.150, de 21 de dezembro de 2000; e revoga dispositivo da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

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

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

Observe-se que a redação do referido artigo 14 da Lei nº 14.689 de 2023 limita o montante da multa em 100% do valor do crédito tributário apurado. No lançamento da multa isolada prevista no artigo 89, § 10 da Lei nº 8.212 de 1991 não há cobrança de qualquer contribuição previdenciária, ou seja, a multa independe do pagamento ou não da referida contribuição, sendo utilizada a base de cálculo para a apuração do seu valor, o montante da compensação indevida, ou seja, a multa é decorrente da infração praticada na fase de extinção do crédito tributário, quando o sujeito passivo realiza uma declaração falsa de compensação, corroborando mais uma vez com a inaplicabilidade do referido dispositivo ao caso em análise.

Releva notar, ainda, que a questão relativa ao caráter confiscatório da multa isolada é objeto do Tema 487, com repercussão geral reconhecida no RE 640.452/RO, em que se discute “o caráter confiscatório, desproporcional e irracional de multa aplicada à operação que não gerou débito tributário”. O julgamento do mérito do Tema 487 ocorreu em 17/12/2025, todavia sem ter sido cientificado o trânsito em julgado da decisão, onde restou fixada a seguinte tese:

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

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

(...)

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.

Em face de todo o exposto, resta concluir-se que: (i) a multa isolada observou a legislação vigente ao tempo de sua lavratura; (ii) não cabe ao presente colegiado afastá-la ou reduzi-la sob alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade, nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235 de 1972 e da Súmula CARF nº 2; (iii) a Lei nº 14.689 de 2023 não promoveu qualquer alteração tanto no § 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212 de 1991, como no percentual previsto no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996; (iv) a multa isolada é decorrente da infração praticada na fase de extinção do crédito tributário, quando o sujeito passivo realiza uma declaração falsa de compensação; (v) a previsão do artigo 14 da Lei nº 14.689 de 2023, limita a multa aplicada ao percentual de 100% do crédito tributário constituído e não ao débito indevidamente compensado.

Em vista destas considerações não há como ser acolhido o pleito no sentido de reduzir o percentual da multa isolada aplicada ao percentual de 100%, com fundamento no artigo 14 da Lei nº 14.689 de 2023.

Jurisprudência e Decisões Administrativas.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos jurisprudenciais indicados pelo Recorrente, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações relativas ao lançamento de diferença de GILRAT decorrente da aplicação incorreta do FAP (Levantamento DR), por se tratar de tema estranho ao litígio instaurado com a impugnação tempestiva; na parte conhecida em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos