



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10140.723180/2015-45
ACÓRDÃO	2301-011.735 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DWG ASSESSORIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

CÓDIGO FPAS. ENQUADRAMENTO.

É de responsabilidade da empresa o seu enquadramento no código FPAS, cabendo à Auditoria Fiscal a revisão deste enquadramento quando houver inadequação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SIMULAÇÃO. FRAUDE. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

.Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogenes de Sousa Ferreira, Carlos Eduardo Avila Cabral, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a Recorrente acima identificada, relativo as contribuições previdenciárias destinadas aos TERCEIROS, incidentes sobre a remuneração pagas aos segurados empregados, relativa ao período de 01/01/2010 a 31/12/2014.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 14/17), a ora Recorrente foi intimada, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, lavrado em 24/04/2015 (e-fls. 80 e 81), a apresentar diversos documentos e esclarecimentos referentes às suas obrigações tributárias, porém, deixou de apresentar alguns documentos (cópia de Comprovante de Inscrição Estadual

como produtor rural, cópia de uma nota fiscal de venda de produção rural para cada mês do período e escrituração contábil digital).

O objeto social do sujeito passivo, segundo consta do Contrato Social, é a prestação de serviços de intermediação financeira, assessoria e consultoria empresarial, análise de créditos, recepção e encaminhamento de pedidos de empréstimos e financiamento entre consumidor e instituição financeira, cria, cria e engorda de bovinos e serviços de hotelaria.

O Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), registra o código “66.19-3-99 - Outras atividades auxiliares dos serviços financeiros não especificados anteriormente”, como atividade principal do sujeito passivo.

Nos termos da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027/2012, o código FPAS para a atividade do sujeito passivo é o 515 (Anexo 01). Contudo, as informações prestadas nas Guias de Recolhimento de Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIPs) demonstram que o sujeito passivo enquadrou-se, incorretamente, no código FPAS 604 (destinado a produtores rurais pessoas jurídicas).

Foi feito o reenquadramento da contribuinte no código FPAS 515, demonstrando-se as diferenças de alíquotas em consequência desse reenquadramento. Com base nas informações declaradas pela Contribuinte em GFIP, foi elaborada planilha de cálculos (DOC 07 – Demonstrativo de Apuração¹) detalhando, por natureza de contribuições, a base de cálculo e os valores lançados no presente Auto de Infração.

A qualificação da multa de ofício (150%), nos termos do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi motivada pela conduta da ora Recorrente que, sabendo não ser produtora rural, enquadrou-se no código FPAS 604 (como produtor rural), agindo de modo a reduzir (e reduziu) o montante devido à Previdência Social, incorrendo nas hipóteses descritas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Diante das alegações colacionadas, a 6ª TURMA da DRJ em Curitiba/PR, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação e manteve a integralidade do crédito tributário constituído, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 156/165):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

NULIDADE. DESCABIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário,

restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

CÓDIGO FPAS. ENQUADRAMENTO.

É de responsabilidade da empresa o seu enquadramento no código FPAS, cabendo à Auditoria Fiscal a revisão deste enquadramento quando houver inadequação.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

É cabível a multa qualificada quando restar demonstrada a intenção de ocultar a real situação do sujeito passivo perante o Fisco, visando beneficiar-se por meio de recolhimento a menor dos tributos devidos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a referida decisão, a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 185/194), repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

b) após breve relato dos fatos, elenca, preliminarmente, as nulidades que maculam o Auto de Infração, como a ocorrência de cerceamento de defesa pela falta de intimação da Impugnante e o descumprimento do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, “por ter utilizado exclusivamente a GFIP como fundamento para constituição do pretense crédito tributário”;

c) a improcedência do auto de infração em face da regularidade das contribuições sociais e previdenciárias efetivadas pela Impugnante, pois conforme expresso na Terceira Alteração no contrato social houve alteração no endereço da filial nº 04, que passou para a zona rural do Município de Rio Verde/MS, “com atividade exclusiva de exploração agropecuária de cria, recria e engorda de bovinos”. Portanto, os recolhimentos realizados sob o código FPAS 604 estão corretos, bem como as informações lançadas nas GFIPs. Em relação ao fator de Risco de Acidente do Trabalho (RAT), está sujeita ao recolhimento no percentual de 1%, em razão da natureza de seu objeto social, “tendo em vista ser considerado de baixo risco as atividades da empresa Impugnante”, laborando em equívoco o Auditor-Fiscal ao exigir “o recolhimento de 2% a título de RAT, o que é inaceitável, por ser ilegal”;

d) a indevida aplicação da multa qualificada, a qual afronta os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e é fundada em norma infraconstitucional. A penalidade imposta tem caráter abusivo e confiscatório, “chocando-se frontalmente com o princípio constitucional que assegura o direito de propriedade”. De mais a mais, a multa de 150% não pode subsistir, nem sequer 75%, uma vez que “não houve nos atos emanados pelo impugnante qualquer sonegação ou fraude”, devendo, pois, ser afastada ou, quando menos, diminuída consideravelmente a ponto de se adequar ao que é razoável;

(...)

Por fim, a Recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente o presente Autos de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

Admissibilidade

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

Preliminar

Nulidade – Cerceamento do Direito de Defesa

A ora Recorrente pugna pela nulidade do lançamento por ter a autoridade lançadora utilizado exclusivamente a GFIP como fundamento para constituição do crédito.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela Recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de

maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o "Relatório Fiscal", além do "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", "Fundamentos Legais do Débito" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos acima mencionados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

A exemplo da defesa inaugural, a ora Recorrente não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito do contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, **bem como acerca da aplicação da MULTA ISOLADA**, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Dito isto, quanto ao argumento do desatendimento à norma previdenciária, verifica-se claramente que a fiscalização observou, criteriosamente, as normas vigentes.

Especificamente quanto a alegação de não ser a GFIP o instrumento válido (e não conter todos os elementos imprescindíveis) para apurar a base de cálculo e definir o quantum devido, cabe esclarecer que as informações prestadas nas GFIPs servem como base de cálculo das contribuições previdenciárias e constituem termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento (Decreto nº 2.803/1998, art. 1º, § 3º). O presente lançamento, portanto, foi alicerçado em documento elaborado pela própria empresa, sendo perfeitamente legítima a constituição das contribuições previdenciárias devidas.

Para além do exposto, a autoridade fazendária poderá efetuar o lançamento sem sequer intimar o sujeito passivo previamente, quando dispuser de elementos suficientes para constituição, entendimento sedimentado nos termos da Súmula CARF nº 46:

Súmula CARF nº 46:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Portanto, não há o que se falar em anulação do ato administrativo.

Mérito

Do Enquadramento no FPAS

Consta do Relatório Fiscal que as informações prestadas pela empresa autuada em GFIP demonstram o seu enquadramento no código FPAS 604, o qual é destinado a produtores rurais pessoas jurídicas. Conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal, a empresa foi intimada a justificar tal fato e comprovar sua condição de produtora rural, sendo-lhe solicitada a apresentação de “Cópia de Comprovantes de Inscrição Estadual como produtor rural” e “Cópia de 1 (uma) Nota Fiscal de venda de produção rural para cada mês do período”. A ora Recorrente, entretanto, não comprovou sua condição de produtora rural.

Por sua vez, entende a Recorrente que em razão da natureza do objeto social, os recolhimentos de contribuições previdenciárias realizadas sob o código FPAS 604 estão corretos, o mesmo ocorrendo com os recolhimentos a título de RAT, pois, conforme expresso na Terceira Alteração no contrato social houve modificação no endereço da filial nº 04, que passou para a zona rural do Município de Rio Verde/MS, “com atividade exclusiva de exploração agropecuária de cria, recria e engorda de bovinos”.

Segundo a Fiscalização, os Livros Diário e Razão nº 6, 7, 8 e 9, relativos ao período fiscalizado, demonstram: - a inexistência de propriedade rural no ativo imobilizado, de custos, gastos ou despesas de arrendamento de terras e pastagens, de insumos ou produtos veterinários, de compra ou produção de animais para cria, recria ou engorda; - a ausência de registro de fatos contábeis referentes à atividade rural, uma vez que os resultados contabilizados referem-se a atividades comerciais que, de fato, constituem-se na atividade principal do sujeito passivo; - são contabilizadas no período apenas receitas operacionais por prestação de serviços. Assim, embora prevista no contrato social como atividade secundária, a pessoa jurídica não comprova ter realizado cria, recria ou engorda de animais, o que poderia ter sido feito a partir de elementos contábeis e fiscais que registrassem tais atividades.

Como bem explicitado pela decisão de piso, a classificação no código FPAS tem por base a principal atividade desenvolvida pela empresa, assim considerada a que constitui seu

objeto social, conforme declarado em seus atos constitutivos e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). No caso presente, o Contrato Social define que o objeto social da Recorrente é a prestação de serviços de intermediação financeira, assessoria e consultoria empresarial, análise de créditos, recepção e encaminhamento de pedidos de empréstimos e financiamento entre consumidor e instituição financeira, cria, cria e engorda de bovinos e serviços de hotelaria. Já o CNPJ registra como atividade principal da empresa o código 66.19-3-99 – Outras atividades auxiliares dos serviços financeiros não especificados anteriormente.

A Recorrente alega que apesar de não ter havido a comercialização de produtos rurais, nem abertura de inscrição estadual, entre outros pontos, defende que houve investimento na área o que já é capaz de reconhecimento de sua condição de produtor rural.

Acontece que, não há nenhum documento carreado aos autos que possa comprovar a condição da Recorrente como sendo de produtor rural no período fiscalizado.

Sendo assim, correto o reenquadramento efetuado pela fiscalização no código FPAS 515 (Tabela I, do Anexo I, da IN RFB nº 971/2009). Em face do referido reenquadramento surgiram diferenças de alíquotas, tendo o Auditor-Fiscal elaborado planilha de cálculos (DOC 07 – Demonstrativo de Apuração7), detalhando, por natureza das contribuições, a base de cálculo e os valores lançados.

Dito isto, por não se desincumbir do seu ônus probatório, não merece reparos o lançamento.

Da Multa Qualificada

A Recorrente insurge-se quanto a aplicação da multa majorada de 150%, inexistindo fraude ou dolo.

A qualificação da multa aplicada foi fundamentada pelo auditor fiscal na disposição contida nos artigos 71 a 72 da Lei nº 4.502/64, entendendo pela ocorrência de sonegação e fraude, com vistas à redução ou supressão do tributo devido.

Os fatos constantes no relatório fiscal são aptos a justificar a tipificação prevista no artigo mencionado, uma vez que o sujeito passivo, de fato, simulou situação inexistente, ao qual sabidamente não fazia *jus*.

A autoridade autuante justifica a qualificação da multa no final do seu relatório, ou seja, impondo toda a fundamentação como ensejadora de uma das hipóteses dos artigos 71 a 73, vejamos:

7. QUALIFICAÇÃO DA MULTA. Sabendo não ser produtora rural, não tendo sequer Inscrição Estadual como produtor rural, não sendo emissor de notas fiscais de produtor rural ou de venda de gado no período, e mais, realizando apenas receita

operacional por prestação de serviços conforme demonstrado em sua contabilidade, ainda assim, o sujeito passivo enquadrou-se no código FPAS 604 como produtor rural, agindo de modo de reduzir, e reduziu, o montante do imposto devido diferindo o seu pagamento.

(...)

Tem-se, portanto, que o dolo ficou evidenciado a partir da orquestração da tentativa, precípua, de economia tributária, a qual não se pode afirmar que não foi consciente, pois foi fruto de um planejamento, que envolveu, inclusive, uma sequência temporal e um padrão comportamental, especialmente, reafirmando que **cotejando as informações inseridas pela Recorrente na GFIP com o Contrato Social e a sua Contabilidade, cristalina a ação para modificar as características essenciais, de modo a reduzir a carga tributária.**

No caso sob análise não se identifica planejamento tributário, mas sim a simulação de uma situação com o objetivo único de reduzir encargos tributários ilegalmente. A contribuinte não está aplicando a legislação à situação fática, mas simulando uma estrutura organizacional para obter benefícios fiscais. No caso retratado, a aparência de licitude não se coaduna a realidade, encoberta no plano formal, típica da simulação.

Considerando os fatos expostos e todos os elementos trazidos aos autos e já apreciados nos tópicos anteriores, considera-se demonstrada a ocorrência da conduta descrita nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 a justificar a qualificação da multa, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, considerando-se improcedentes as alegações da defesa sobre o tema.

Da Retroatividade Benigna

Mesmo mantida a qualificação, temos que observar o instituto da retroatividade benigna, pois este permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

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

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

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

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na

penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

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

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

Neste diapasão, referida penalidade deverá ser recalculada para o patamar vigente de 100% (cem por cento).

Conclusão

Pelas razões acima expostas, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARICAL PROVIMENTO para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota