



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720077/2019-04
ACÓRDÃO	2101-003.409 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TROPICAL DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

NÃO CONHECIMENTO. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. SÚMULA CARF Nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. ENQUADRAMENTO.

Para o enquadramento na condição de Agroindústria, faz-se necessária a comprovação de se tratar de produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, além de desenvolver duas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO. SÚMULA CARF N. 14.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação

da multa de ofício condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer do argumento relacionado à Representação Fiscal para Fins Penais; na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. O Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior votou pelas conclusões e apresentou declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 317/328) interposto por TROPICAL DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA em face do Acórdão nº. 09-73.707 (e-fls. 303/314), que julgou a Impugnação procedente em parte, mantendo o crédito tributário e excluindo a responsabilidade tributária do Sr. ARLINDO JOSÉ APARECIDO CADETTI e do Sr. OSVALDO ALVES PEREIRA.

O processo administrativo é formado pelo Auto de Infração de obrigação principal, no qual foram apuradas as contribuições para outras entidades e fundos (SENAC e SESC), apuradas sobre as remunerações pagas aos segurados empregados declaradas em GFIP, no período fiscalizado de 01/2016 a 12/2017. As contribuições devidas ao FNDE, INCRA e SEBRAE foram devidamente calculadas nas GFIP transmitidas pela contribuinte. Foram considerados como

responsáveis solidários os sócios administradores: Sr. ARLINDO JOSÉ APARECIDO CADETTI e o Sr. OSVALDO ALVES PEREIRA.

A Autoridade Fiscal relatou que o contribuinte agiu reiteradamente, no período de 07/2016 a 12/2017, declarando em GFIP o código 833 (Setor Indústria da Agroindústria), quando o correto seria o código FPAS 515 (Comércio), reduzindo a contribuição previdenciária devida. Após as explicações dadas pela empresa sobre as suas atividades, concluiu que *quanto ao exercício de atividade econômica de produção rural, pelas respostas da contribuinte aos termos de intimações fiscais, constata-se que não se enquadra nesse requisito e conseqüentemente também não exerce a atividade de industrialização da produção própria.*

Informa que a GFIP, constitui documento declaratório e de confissão de dívida fiscal, e a empresa ao inserir no documento o código FPAS 833, *situação em que sabidamente não teria direito*, reduziu o valor devido e o recolhimento da contribuição previdenciária, configurando uma conduta ilegal. Foi aplicada a multa qualificada no percentual de 150%.

As contribuições previdenciárias da empresa e do empregador foram lançadas no processo n.º 15956.720076/2019-51, que foi objeto de parcelamento.

A empresa foi cientificada do Auto de Infração em 03/07/2019, por meio do DTE (e-fl. 259), bem como os sócios, e foi apresentada Impugnação em petição conjunta, em 01/08/2019 cujas razões foram assim resumidas pela decisão de piso:

Os impugnantes apresentam um resumo dos fatos e afirmam que de acordo com o art. 195 da Constituição Federal, que a contribuição social previdenciária da empresa, em regra, incidirá sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados que estiverem a seu serviço, com ou sem vínculo empregatício. Porém, poderá incidir sobre a receita bruta, nas situações previstas em lei, como no caso da agroindústria.

Apresentam os conceitos previdenciários de produtor rural, agroindústria, adquirente e sub-rogação, previstos na IN 971/2009, e concluem que:

A Impugnante é adquirente de produção rural para uso comercial, por adquirir mercadorias de fornecedores caracterizados como produtores rurais pessoa física e jurídica. Vela ressaltar que Agroindústria não é apenas aquela que tem produção própria interna, mas também aquela indústria que beneficia matéria prima oriunda da agricultura e pecuária, ou seja, caracteriza-se produção própria quando a empresa adquire matéria prima e o produto é industrializado no próprio estabelecimento, conforme descrito no artigo acima mencionado.

Assim, nem se diga que a empresa Impugnante não é Agroindústria, pois se encaixa totalmente no conceito trazido no transcrito artigo 165, inciso I, alínea "b", item 2, incisos VI e X, da Instrução Normativa - RFB n 971/2009, uma vez que é adquirente de produção rural para uso comercial, por comprar mercadorias de fornecedores caracterizados como produtores rurais pessoa física e jurídica.

Portanto, caracterizando-se como Agroindústria, deve a Impugnante efetuar o recolhimento das Contribuições Sociais através do FPAS 833, específico para a atividade por ela desenvolvida, e não através do FPAS 515, conforme alegado pelo i. fiscal

Assim, os critérios adotados pelo i. fiscal, vale dizer, de recolhimento das Contribuições através do FPAS 515, e que resultaram na presente cobrança ao SENAC e ao SESC, não cerram pertinência com a legislação, uma vez que, em razão de sua atividade econômica, deve a Impugnante efetuar o recolhimento das Contribuições através do código FPAS 833, exatamente conforme realizado.

Portanto, concluem, que a empresa é adquirente de produção rural para industrialização sujeita substituição das contribuições previdenciárias, destacando que o enquadramento no código FPAS fica a cargo do próprio contribuinte.

Isso porque, a Receita apenas disponibiliza a legislação acerca da matéria para que os contribuintes analisem a sua atividade e, então, façam o seu auto enquadramento. No entanto, quando o contribuinte fica em dúvida sobre qual é o código correto e faz uma consulta, a resposta padrão da Receita é consulta ineficaz, uma vez que o enquadramento deve ser feito exclusivamente pela empresa.

A Defesa afirma que não foi configurada a fraude, devendo ser demonstrada a existência de dolo na conduta do contribuinte, não sendo possível a utilização da mera presunção, devendo ser embasada a aplicação dessa penalidade por meio de provas.

Citam súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais –CARF, que entendeu que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos não autoriza a qualificação da multa, deve ser comprovado o intuito de fraude.

Afirmam que cabe a empresa a responsabilidade de analisar diversas legislações e efetuar o enquadramento, e quando ocorre um equívoco é acusada de agir com dolo e fraude para obter benefício próprio, com aplicação de multa de 150% .

Alegam que o Supremo Tribunal Federal entende que é vedada a aplicação, pelos fiscos, de multa punitiva superior a 100% e 20%, em caso de multa moratória.

No que tange a responsabilidade solidária - artigo 135, III, do CTN afirmam que só podem ser responsabilizados pessoalmente quando pratiquem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou seja deve ser presente o dolo, o que, em momento nenhum, se verificou no caso em questão.

Alegam, que, no presente caso, houve apenas uma divergência de entendimento quanto ao enquadramento da atividade econômica no código FPAS. Foram inclusive apresentados todos os documentos e esclarecimentos solicitados.

Destacam que foram recolhidos todos os tributos declarados em GFIP e concluem que:

Portanto, no presente caso, não foram preenchidos os requisitos do artigo 135, III do CTN, uma vez que, os sócios Sr. Arlindo Jose Aparecido Cadetti e Sr. Osvaldo Alves Pereira, não agiram com excesso de poder, tão pouco infringiram a legislação. Apenas alteraram o enquadramento do FPAS de acordo com as atividades exercidas pela empresa e recolherem aos cofres públicos as contribuições devidas.

Assim, diante de todo o exposto, resta evidente a ilegitimidade: (i) do procedimento adotado pelo i. fiscal, ao determinar o recolhimento das Contribuições Sociais pelo código FPAS 515, quando o correto, no presente caso, é o seu recolhimento pelo código FPAS 833; (ii) da aplicação de multa qualificada, no percentual de 150%, uma vez que não houve fraude; (iii) da responsabilização solidária dos mandatários, visto que não preenchidos os requisitos autorizadores do art. 135 do CTN; e (iv) da representação fiscal para fins penais, uma vez que não há quaisquer elementos probatórios que caracterizem conduta criminal a fim de justificar tal medida.

Por fim pedem:

i - relevadas ou minoradas as multas, visto que não houve fraude, até importe proporcional ao potencial lesivo da infração apurada, sem que haja efeito confiscatório por parte do Fisco;

ii- excluída a responsabilização solidária dos mandatários, por não terem sido preenchidos os requisitos autorizadores do art. 135 do Código Tributário Nacional; e iii - afastada a representação fiscal para fins penais, visto não haver quaisquer elementos probatórios que caracterizem conduta criminal.

Sobreveio o julgamento da Impugnação, e foi proferido o Acórdão nº. 09-73.707 (e-fls. 303/314), que julgou a Impugnação parcialmente procedente para excluir a responsabilidade solidária dos sócios. O Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO PRÓPRIA. NECESSIDADE.

Para o enquadramento na condição de agroindústria, faz-se necessária a comprovação de se tratar de produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção própria e adquirida de terceiros

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE

O percentual da multa de ofício deve ser duplicado quando ficar comprovado durante a Auditoria Fiscal a existência de condutas dolosas, visando impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

SOLIDARIEDADE. OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.

Não cabe a aplicação de responsabilidade solidária as contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

A emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) constitui dever funcional dos Auditores-Fiscais, não cabendo no julgamento administrativo a apreciação do conteúdo desta peça, a qual será enviada às autoridades competentes em momento oportuno.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado do resultado do julgamento pelo DTE, em 28/09/2020 conforme Termos de ciência por abertura de mensagem e abertura de documento (e-fls. 368/370) e apresentou petição (e-fls. 374) reiterando os termos do seu Recurso Voluntário (e-fls. 317/328), protocolado em 23/03/2020, conforme termo de juntada (e-fls. 315). Em sede recursal, o recorrente apresenta as mesmas razões apresentadas em sede de Impugnação.

As intimações do resultado de julgamento também foram encaminhadas para os responsáveis solidários, conforme e-fls. 365/366. Vale registrar que apenas foi juntada aos autos a cópia do Aviso de Recebimento de Osvaldo Alves Pereira (e-fl. 371).

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo visto ter sido interposto no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência do resultado de julgamento. À exceção da tese relacionada à Representação Fiscal para Fins Penais, estão presentes os demais pressupostos de admissibilidade.

Juntamente ao questionamento da multa qualificada o recorrente argumenta que seja cancelada a Representação Fiscal para Fins Penais. Porém, tal argumento não pode ser admitido em razão da Súmula CARF nº. 28:

Súmula CARF nº 28

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer do argumento relacionado à Representação Fiscal para Fins Penais.

2. Da atividade desempenhada pela empresa

A empresa defende que o Auto de Infração seria nulo e conseqüentemente a decisão de piso, alegando que promove beneficiamento e a industrialização rudimentar dos produtos (hortifrutigrangeiros) para posterior venda no varejo. Alega que realiza as atividades descritas no art. 165 da Instrução Normativa nº 971/2009, de modo que teria promovido o recolhimento das contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros devidamente, uma vez que sua atividade não se resumiria ao comércio, e que seria, de fato, uma agroindústria.

Apesar de trazer o argumento como causa de nulidade, entendo que ele se confunde com o mérito, de modo que será assim analisado. Até porque, 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 arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

A questão central dos autos, sem dúvida, é a atividade desempenhada pela empresa e o seu enquadramento ou não como agroindústria, e vejo que o recurso apenas repete a argumentação apresentada em sede de Impugnação, que foi devidamente analisada pela decisão de piso.

Dessa forma, com base no artigo 114¹, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), abaixo transcrito, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

Os Impugnantes discordam da autuação sobre a folha de pagamento, e afirmam que a empresa se molda ao conceito trazido no transcrito artigo 165, inciso I, alínea "b", item 2, incisos VI e X, da Instrução Normativa - RFB nº 971/2009, uma vez que é adquirente de produção rural para uso comercial, por comprar mercadorias de fornecedores caracterizados como produtores rurais, pessoa física e jurídica.

O ponto central do lançamento é se a empresa de fato é uma agroindústria. O artigo 22-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 é quem dá a conformação

¹ “Art. 114. (...) §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e”

legal para o enquadramento dos produtores rurais pessoa jurídica na condição de agroindústria, e assim dispõe:

Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

A norma legal diz que será considerado agroindustrial **aquele produtor rural pessoa jurídica que industrializa sua própria produção agrícola, ou sua produção e aquela adquirida de terceiros. O foco central da questão é a produção própria. Sem ela não há que se falar em enquadramento como Agroindústria.**

A Solução de Consulta nº 10 – Cosit de 3 de janeiro de 2019, convalida o anteriormente dito:

12. Já a figura da agroindústria foi introduzida pela Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2001, identificando-a como o PRPJ cuja atividade econômica seja a industrialização da produção própria, ou da produção própria juntamente com a adquirida de terceiros. Assim, para ser enquadrada como tal, a pessoa jurídica deve executar além da atividade de produção rural, a industrialização desta produção própria, ainda que parte dela seja adquirida de terceiros.

A solução de consulta é clara ao definir a produção rural própria, ou seja, é quando a matéria prima é produzida no próprio estabelecimento, devendo no caso concreto o cultivo das frutas, verduras, raízes, tubérculos, hortaliças e legumes frescos deve ser realizado pelo contribuinte.

Portanto, toda a controvérsia dos autos pode ser resolvida justamente em torno deste ponto: existência, ou não, de produção própria no período do lançamento.

De acordo com o próprio contribuinte, no exercício de suas atividades, a empresa adquire produtos rurais de pessoas físicas e segurados especiais e então efetua a lavagem, limpeza e eventualmente embala os produtos para posterior venda no varejo, fica claro, portanto, que não há produção própria.

Sendo assim, pelas informações constantes nos autos a empresa adquire de terceiros a matéria prima que será tratada, ainda que a receba em estado bruto para ser ocorra a limpeza e eventual embalagem, neste caso entendo que não há a produção rural, não podendo ser classificada como agroindustrial, visto que um dos critérios necessários para ser classificada como tal é a existência de uma produção rural.

O entendimento aqui esposado não diverge do entendimento do CARF, como se vê pelas decisões abaixo mencionadas:

Exercício: 2019, 2020, 2021

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. ENQUADRAMENTO.

Para o enquadramento na condição de Agroindústria, faz-se necessária a comprovação de se tratar de produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, além de desenvolver duas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos.

(Acórdão nº. 2101-003.269, Conselheiro Relator Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, sessão de 18/09/2025).

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REGIME FISCAL SUBSTITUTIVO DO ARTIGO 22-A DA LEI Nº 8.212, DE 1991, COM REDAÇÃO DA LEI Nº 10.256, DE 2001. IMPOSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO COMO AGROINDÚSTRIA QUANDO A PRODUÇÃO RURAL É ÍNFIMA SENDO SEM REPRESENTATIVIDADE PARA A EMPRESA CARACTERIZADA MERAMENTE COMO INDUSTRIAL.

É indevida a aplicação do regime fiscal do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, com redação da Lei nº 10.256, de 2001, à indústria cuja produção rural própria é irrelevante em relação àquela adquirida de terceiros, não podendo por isso ser qualificada como Agroindústria. Para o enquadramento na condição de Agroindústria, faz-se necessária a comprovação de se tratar de produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção própria (com representatividade) e adquirida de terceiros. Sendo a industrialização de produção rural própria da empresa insignificante se comparada com a adquirida de terceiros, não se caracteriza a condição de agroindústria.

(Acórdão nº. 9202-011.576, Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, sessão de 27/11/2024)

Diante do exposto, entendo que a exigência deva ser mantida.

3. Da Multa Qualificada

No que diz respeito à multa qualificada, defende o recorrente que não seria possível a qualificação, uma vez que não estaria configurada a fraude. Afirma que em 2016 passou a adotar

o FPAS 833, de agroindústria, tendo em vista o entendimento apresentado na Instrução Normativa mencionada, mas ressaltou que nunca teria deixado de cumprir com as obrigações tributárias e acessórias.

Pois bem.

A qualificação da multa foi justificada da seguinte forma pela fiscalização:

25. A GFIP, por força de lei, constitui documento declaratório e de confissão de dívida fiscal, conforme previsto na Lei nº 9.528, de 10/12/97, que instituiu a obrigatoriedade das empresas/empregadores, de prestarem informações à Previdência Social, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP. **A contribuinte, ao fazer inserir em Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, o código FPAS 833, situação em que sabidamente não teria direito, reduziu, deliberadamente, o valor devido e o subsequente recolhimento de sua obrigação tributária para com a Seguridade Social, o que configura a conduta ilegal do mesmo.**

26. Dispõe a Lei nº. 9.430/96, na redação que lhe foi dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007(destaques acrescentados):

"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 duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (destaquei)(...)"

27. Os artigos mencionados pelo dispositivo transcrito acima e que nos interessam no momento estão assim redigidos:

"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."

28. Por tudo que foi exposto, o lançamento tributário contempla a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no inciso § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em razão de estar configurado o caso de fraude, conforme previsto no Artigo 72 da Lei no 4.502, **pela prática de forma consciente da ação reiterada, no período de 07/2016 a 12/2017, de informar indevidamente em GFIP, a empresa como "Agroindústria" e consequentemente reduzir do montante da contribuição previdenciária devida.**

29. Cabe ressaltar que não se constatou nenhuma modificação nas atividades da empresa, desde a sua constituição no ano de 1992, ou alguma alteração na legislação relativa à definição da atividade de "comércio" ou de "agroindústria", que pudesse levar os responsáveis a alterar a informação em GFIP do código FPAS 515 (Comércio), como sempre procedeu por mais de 20 (vinte) anos.

30. Outro ponto que merece destaque, além da forma reiterada da prática ilegal durante o período de 18 (dezoito) meses, são os altos valores mensais que a contribuinte deixou de declarar e recolher aos cofres da Previdência Social. Impossível imaginar que a empresa, principalmente seu sócio administrador e seus empregados investidos em cargos de gerência, não teriam conhecimento da ilicitude praticada, visto que o impacto financeiro do não recolhimento de tributos, **mais especificamente da parte patronal previdenciária, saltou aos olhos até mesmo de um leigo em gestão empresarial.**

31. Certamente os valores envolvidos impactaram o fluxo financeiro da empresa, bem como influíram na apuração das despesas/custos/encargos, na definição de preços praticados e, por fim, nos resultados obtidos pela entidade.

32. Essa prática está impregnada de dolo, pois o objetivo certamente foi iludir a autoridade fazendária, não declarando e confessando os valores devidos.

33. Além disso, essas informações prestadas pelo contribuinte em GFIP, podem levar a Receita Federal do Brasil a acreditar que, em função da sistemática automatizada de cálculo dos valores devidos, não existiria irregularidade e que o contribuinte estaria em dia com suas obrigações tributárias, mascarando uma situação que somente foi esclarecida com a alocação do trabalho de um Auditor-Fiscal para a apuração dos fatos e da real situação.

A decisão de piso manteve a qualificação da penalidade, incluindo a consideração de que a empresa conhecia o posicionamento da fiscalização sobre o seu correto enquadramento, pois, o contribuinte teria solicitado em 01/2018 a exclusão das GFIPs de 2013, e em resposta o SECAT - SERVIÇO DE CONTROLE E ACOMPANHAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DESPACHO DECISÓRIO N° 63/2018 DRF/CPS/SECAT, com ciência em 03/04/2018 informou o seguinte:

4. De acordo com a Instrução Normativa RFB nº 971/2009, alterada pela Instrução Normativa RFB 1027/2010, as empresas que exercem a atividade Comércio

atacadista de frutas, verduras, raízes, tubérculos, hortaliças e legumes frescos - CNAE 46.33-8-01, estão enquadradas no FPAS 515, e contribuem com 3% para o GILRAT. As agroindústrias não relacionadas no caput do artigo 2º do Decreto Lei nº 1146 de 1970, deverão contribuir sobre a remuneração dos segurados do Setor Industrial, considerando o enquadramento no código FPAS 833.

5. Tendo em vista que o enquadramento correto do requerente é o FPAS 515, a GFIP correta é a de código FPAS 515. Sendo assim, indevida a liberação das GFIPs de exclusão enviadas para o código FPAS 515, no período de 01/2013 a 13/2013.

O trecho abaixo da decisão de piso, mostra que a resposta acima dada pela Administração foi relevante para a manutenção da multa qualificada:

Portanto, fica claro que o contribuinte tomou ciência que o correto enquadramento da empresa é o FPAS 515, mas ainda assim manteve a declaração como empresa agroindustrial, portanto, de forma consciente tentou dolosamente impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 conceituam e estabelecem os limites para as atividades de sonegação, fraude e conluio, entretanto é necessário a presença do dolo para que tais características sejam atribuídas aos atos praticados pelo contribuinte.

Os pontos ressaltados no Relatório Fiscal e neste voto demonstram que à conduta do impugnante tem conotação dolosa e fraudulenta, ao deixar, mesmo após uma resposta oficial da Receita Federal que a declaração em GFIP que o FPAS 833 está incorreto, declarar a empresa como agroindústria, visando com isso impedir as condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente Assim, diante da existência de comprovação do dolo específico, cabe a qualificação da multa de ofício aplicada.

Entendo que assiste razão ao recorrente neste ponto.

A questão em análise é se a conduta do contribuinte poderia ser classificada como mera divergência de interpretação do enquadramento da sua atividade, situação que não permite a qualificação da multa, ou se na verdade houve intenção de “sonegar” informação em declaração de modo a reduzir ou excluir o pagamento dos tributos, conduta que é apenada com multa qualificada.

O entendimento deste Conselho é que a para a aplicação da multa qualificada de 150% exige-se a presença de **elemento adicional** que qualifique a conduta como evidente intuito de fraudar o Fisco ou sonegar o tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros.

Na esteira desse raciocínio, tem o entendimento da Súmula nº 14, determinando que:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

No caso em análise, a fiscalização considerou como razões para a qualificação o seguinte: a empresa declarou o seu código de atividade por mais de 20 anos como atividade comercial e em 2016, sem qualquer alteração na sua atividade, teria mudado de código, mantendo esta nova qualificação de atividade por 18 meses, o que teria resultado em uma redução considerável de tributos. Adicionalmente, aponta que a empresa sabia que o FPAS estaria incorreto e que esta teria sido a informação dada pela Administração quando da solicitação apresentada para exclusão das GFIPs de 2013.

Entendo que a recorrente justificou a dúvida que teve com relação ao seu enquadramento como agroindústria, e apesar de a recorrente ter promovido a alteração do FPAS por 18 meses, entendo que não é o bastante para a qualificação da multa de ofício. Ademais, a recorrente não deixou de declarar as informações e promover os recolhimentos que entendia devidos, não se negou a responder à fiscalização e não tentou ocultar nenhum fato gerador. Sobre a posição da autoridade fiscal sobre o enquadramento, ressalta-se que a solicitação foi feita pela própria contribuinte em 01/2018, e a resposta do SECAT - SERVIÇO DE CONTROLE E ACOMPANHAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DESPACHO DECISÓRIO Nº 63/2018 DRF/CPS/SECAT, foi cientificada ao contribuinte em 03/04/2018, ou seja, posteriormente aos fatos geradores lançados, de modo que não é possível afirmar que o recorrente sabia que o enquadramento estaria incorreto.

Dessa forma, entendo que a fiscalização não comprovou, nos termos do §1-C, inciso I, do art. 44, da Lei nº. 9.430/96, as condutas do contribuinte enquadradas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

O art. 44 da Lei nº. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

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;

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)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Diante do exposto, não verifico a existência de motivação pertinente à caracterização de dolo, fraude ou simulação, razão pela qual, seja por imposição do §1-C, inciso I do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, seja em razão do enunciado sumular nº 14, anteriormente citado, entendo que a multa deverá ser desqualificada, e reduzida para o percentual de 75%.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer do argumento relacionado à Representação Fiscal para Fins Penais. Na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para desqualificar a multa para o percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Heitor de Souza Lima Júnior**

Mantenho meu entendimento anterior, no sentido de restar perfeita, quanto à discussão da qualificadora em questão, a conclusão então atingida pela 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CARF nº. 9.101-004.065, na sessão de 12.03.2019 (assim,

já na vigência das Súmulas CARF de n^{os}. 14 e 25 e, portanto, sem contrariá-las), no sentido de que, *verbis*:

" (...)

Os critérios de **relevância (magnitude do que está em jogo) e de recorrência/reiteração (repetição ao longo do tempo) da conduta são muito importantes** para a aplicação da multa qualificada. (...)" (grifo nosso).

Todavia, reconheço que o entendimento deva ser atualizado, a partir da inclusão, pela Lei n^o. 14.689, de 2023, do inciso VII e do §1^o.-A, ambos no art. 44 da Lei n^o. 9.430, de 1996, de forma que a recorrência/reiteração passe a ser tratada, atualmente, à luz dos critérios de reincidência estabelecidos pelos novos dispositivos supra.

A partir do acima exposto, uma vez não obedecidos, no caso em questão, os novos critérios de reincidência estabelecidos pelo mencionado §1^o.-A do art. 44 da Lei n^o. 9.430, de 1996, de se afastar o fundamento essencial de reiteração utilizado para fins de qualificação pela autoridade lançadora e, assim, também concluo pelo provimento parcial para desqualificar a multa para o percentual de 75%, ainda que com fundamentos diversos do voto condutor.

Dessarte, acompanho a relatora pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior