

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 10280.723649/2020-17**ACÓRDÃO** 2301-011.319 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 4 de junho de 2024**RECURSO** DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** SANTA IZABEL ALIMENTOS LTDA E FAZENDA NACIONAL**RECORRIDA** SANTA IZABEL ALIMENTOS LTDA E FAZENDA NACIONAL**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Ano-calendário: 2015, 2016

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos seus órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos da Sumula Carf nº 2.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). INEXISTÊNCIA DE OPÇÃO NO PRAZO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE NOVO PRAZO PARA OPÇÃO.

A empresa deve fazer a opção pela CPRB no prazo determinado pela legislação, que deve ser obrigatoriamente observado pela autoridade administrativa.

Ao deixar de fazer a opção no prazo, a empresa fica obrigada ao recolhimento das contribuições previdenciárias de acordo com o artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, além das demais contribuições previstas em lei.

AGROINDÚSTRIA. FPAS.

A agroindústria de avicultura deve preencher uma GFIP para o setor de criação com o FPAS 787 e outra para o setor de abate e industrialização com o FPAS 507, nos termos do art. 111F da IN RFB nº 971, de 2009.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A constatação da conduta intencional dolosa do contribuinte com o objetivo de diminuir o recolhimento de contribuições devidas autoriza a aplicação da multa de ofício qualificada.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e a inexistência de pagamentos antecipados, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo artigo 173, inciso I, do CTN, que estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos por não conhecer o recurso de ofício e conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir o percentual da multa qualificada a 100%.

Sala de Sessões, em 4 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

FLAVIA LILIAN SELMER DIAS – Relatora

Assinado Digitalmente

DIOGO CRISTIAN DENNY – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 110-0006.615 que julgou procedente o AUTO DE INFRAÇÃO relativo à CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA – apurada entre 01/01/2015 e 31/12/2016.

O lançamento engloba

- Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, correspondente ao lançamento das contribuições do produtor rural pessoa física incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, inclusive para financiamento das prestações por acidente do trabalho; das contribuições previdenciárias da empresa incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados; e das contribuições para o financiamento do benefício previsto nos artigos 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.
- Contribuição para Outras Entidades e Fundos, correspondente ao lançamento das contribuições destinadas ao SESI, SENAI, SEBRAE/APEX/ABDI e SENAR, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

A fiscalização constatou que no ano de 2015 e 2016, a empresa enquadrou-se equivocadamente como agroindústria com as contribuições patronais, riscos do trabalho e alguns terceiros incidentes sobre a comercialização rural nos termos do art. 22A da Lei nº 8.212.

Verificou que no período de 01/2015 a 11/2015 o contribuinte deveria ter recolhidos as contribuições previdenciárias a cargo do empregador na forma de CPRB, nos termos da Lei nº 12.546, de 2011, pois era obrigado. Como não foi feito qualquer recolhimento nesta sistemática, foi realizado o lançamento.

Já para o período de 12/2015 a 12/2016, a utilização da CPRB dependia de opção, a qual não foi realizada, assim a fiscalização fez o lançamento nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, contribuição patronal de riscos laborais sobre folha de pagamento.

A ciência do lançamento ocorreu em 04/01/2021 (e-fls. 13.299).

A impugnação foi apresentada em 02/02/2021 (e-fls. 21.443 a 21.4665) alegando, segundo relatório da decisão recorrida que:

a) Do direito à opção pela contribuição substitutiva, incidente sobre a receita bruta – artigos 8º e 8º-A da Lei nº 12.546/2011 – item 02.07 da TIPI

A empresa alega que, nos termos dos artigos 8º e 8º-A da Lei nº 12.546/2011, é possível às agroindústrias que atuem na industrialização dos produtos indicados na Tabela do IPI – TIPI no código 02.07 optar pela contribuição substitutiva.

Afirma que o próprio relato fiscal diz que sua atividade econômica principal é a “criação de frangos para corte – CNAE 0155-5-01”, que diz respeito ao código TIPI 02.07, o que comprova o seu direito de optar pela contribuição previdenciária substitutiva, com a incidência do tributo ocorrendo sobre a receita bruta, exatamente como vinha realizando no período da autuação.

Entende que, se o auditor fiscal afirma que não houve pagamento da contribuição patronal no período fiscalizado, e se o momento de “escolher” sobre qual base de cálculo seria realizado a contribuição previdenciária (sobre a folha ou sobre a receita bruta) é o pagamento, então, para dar eficácia ao princípio da legalidade e da não prejudicialidade, deveria ter-lhe sido oportunizado prazo para fazer a citada opção. Não o fazendo, os Autos de Infração estão maculados de nulidade.

b) Da tributação das atividades pela atividade preponderante – artigo 9º da Lei nº 12.546/2011.

O impugnante afirma que, nos termos do artigo 9º, parágrafos 5º e 6º da Lei nº 12.546/2011, tem direito de optar pela contribuição previdenciária substitutiva, que deve incidir sobre sua receita bruta total, pois a receita advinda da sua atividade preponderante, que é a atividade de fabricação de produtos classificados na TIPI com código 02.07, corresponde a mais de 95% da sua receita bruta total.

c) Da ausência de abatimento das GPS recolhidas e pagas no período da fiscalização

O sujeito passivo alega que os recolhimentos que efetuou utilizando o código 2100 para GPS e terceiros não foram compensados na apuração fiscal, violando o princípio da legalidade e oficialidade e maculando o lançamento, que deve ser anulado.

d) Da incorreção no enquadramento FPAS

A empresa afirma que o auto de infração é nulo de pleno direito, pois está cobrando recolhimento sobre os enquadramentos do FPAS 787 (setor de criação, que totaliza 5,2% incidente sobre a folha) e do FPAS 507 (setor de abate e industrialização, que totaliza 5,8% incidente sobre a folha), divergente da norma legal.

Entende que as empresas da agroindústria da avicultura estariam obrigadas a prestar informações, em GFIP distintas, relativas às atividades de criação (FPAS 787), abate (FPAS 531) e industrialização (FPAS 507).

Pede a retificação do Auto de Infração, que considerou indevidamente apenas dois setores, ocasionando cobrança de valores a maior.

e) Do recolhimento correto das contribuições de terceiros

O impugnante afirma que, se a fiscalização entendeu ser a empresa agroindústria de avicultura, deveria ter-lhe oportunizado prazo para fazer a

opção da contribuição previdenciária, nos termos do que dispõe o Manual da GFIP quanto aos códigos FPAS referentes à sua atividade.

Argumenta que, por ter direito à contribuição substitutiva, indicou corretamente o FPAS 604, reconhecendo as contribuições para entidades terceiras de acordo com a legislação e se utilizando das bases de cálculo corretas.

Caso não seja esse o entendimento, requer o afastamento da aplicação da multa qualificada no percentual de 150% com fundamento no artigo 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, pois não há qualquer fundamento para justificar a alegação de sonegação fiscal de sua parte.

f) Da correta utilização da alíquota GILRAT e FAP

Afirma que o cálculo realizado pela fiscalização se utiliza de base de cálculo equivocada, em função de partir da premissa equivocada de que a impugnante deveria realizar o pagamento da contribuição previdenciária na base de cálculo escolhida por ela, não oportunizando escolha a quem de direito, no caso, a empresa.

Entende que os valores referentes às alíquotas GILRAT e o FAP foram corretamente utilizados, requerendo a improcedência dos Autos de Infração também quanto a esses quesitos.

g) Da inexistência de sonegação

O sujeito passivo afirma que não há que se falar em omissão de informação, muito menos em declaração falsa de sua parte, pois a utilização dos códigos FPAS foi baseada nas informações e instruções contidas no manual GFIP e condizente com a atividade que realiza.

Alega que apresentou todos os documentos e informações pertinentes à autoridade tributária, conforme consta no Relatório Fiscal, tais como as folhas de pagamentos, a Escrituração Contábil Digital e a Escrituração Fiscal Digital, onde resta demonstrada, de forma oficial, a receita da empresa no período fiscalizado.

Argumenta que nestes documentos digitais existiam todos os dados e informações necessários à análise dos órgãos fiscalizadores, tanto que a autuação foi realizada com base nessas informações prestadas, e que a suficiência das informações prestadas foi inclusive reconhecida pela fiscalização no Relatório Fiscal.

No que concerne à receita bruta, alega que, ainda que informada de forma inexata em alguma GFIP, a informação foi correta e integralmente prestada na escrituração contábil digital e escrituração fiscal digital, a que o Auditor-Fiscal teve acesso.

Conclui que indicou códigos FPAS corretos para sua atividade, nos termos do que estabelece o manual de preenchimento das GFIP, apresentou todos os

documentos solicitados, informou toda a sua receita bruta aos órgãos competentes, possibilitando uma efetiva fiscalização, não havendo que se falar em sonegação.

h) Da inaplicabilidade da multa de 150%

O impugnante afirma que todo contribuinte possui o direito de buscar a menor carga tributária possível, sem que signifique o cometimento de crime, não havendo dolo na conduta.

Argumenta que a multa qualificada deve ser afastada nos termos da Súmula CARF nº 14, pois comprovada a inexistência de sonegação e todos os documentos solicitados foram fornecidos, ou seja, não houve ou há qualquer intenção de sonegar ou de fraudar.

Sustenta que, se mantida alguma parte da exigência tributária, deve ser decretada a exclusão da multa confiscatória de 150% (cento e cinquenta por cento) exarada pelo Fisco, em face de seu flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade, por ferir os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco. Requer, alternativamente, a redução da multa para o patamar de 75%.

i) Da decadência em razão da inexistência de sonegação

O impugnante afirma que teve ciência dos Autos de Infração somente no dia 04/01/2021, por meio de citação eletrônica, estando o período de 01/2015 a 13/2015 atingido pela decadência, nos termos da legislação. Afirma que não há que se falar em sonegação, e que, neste caso, aplica-se o artigo 150, §4º, do CTN.

j) Da exclusão do ICMS da base de cálculo da CPRB

O sujeito passivo entende que as quantias pagas a título de ICMS devem ser excluídas da base de cálculo da CPRB, por não serem aptas a expressar "faturamento" ou "receita" daquele.

O Acórdão apreciou a impugnação (e-fls. 21492 a 21.507) e decidiu por não acolher em parte os argumentos, determinando a decadências das competências até 11/2015, inclusive.

O Acórdão está assim ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e a inexistência de pagamentos antecipados, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo artigo 173, inciso I, do CTN, que estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O crédito tributário cujo lançamento ocorreu após o término do prazo previsto no artigo 173, I, do CTN, encontra-se atingido pela decadência.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos seus órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

A DRJ não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a processo administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). INEXISTÊNCIA DE OPÇÃO NO PRAZO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE NOVO PRAZO PARA OPÇÃO.

A empresa deve fazer a opção pela CPRB no prazo determinado pela legislação de regência, que deve ser obrigatoriamente observado pela autoridade administrativa.

Ao deixar de fazer a opção no prazo, a empresa fica obrigada ao recolhimento das contribuições previdenciárias de acordo com o artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, além das demais contribuições previstas em lei.

AGROINDÚSTRIA. FPAS.

A agroindústria de avicultura deve preencher uma GFIP para o setor de criação com o FPAS 787 e outra para o setor de abate e industrialização com o FPAS 507.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A constatação da conduta intencional dolosa do contribuinte com o objetivo de diminuir o recolhimento de contribuições devidas autoriza a aplicação da multa de ofício qualificada.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A Decisão de primeira instância foi submetida a reapreciação por este colegiado através da interposição de Recurso de Ofício.

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 22/10/2121 (e-fl. 21532). Em 12/11/2021, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 21.537 a 21.569, aduzindo os motivos e fatos alegado anteriormente.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **FLAVIA LILIAN SELMER DIAS**, Relatora

Admissão do Recurso

O crédito tributário excluído pela decisão de piso, considerando o valor do principal e da multa lançada de ofício, é inferior ao disposto na Portaria MF nº 02, de 2023 (maior que R\$ 15.000.000,00), portanto, a exoneração não deve ser reapreciação por este Conselho.

Deste modo, não conheço do recurso de ofício apresentado.

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Não conheço de alegações de violação ao princípio do não confisco por se tratar de matérias de inconstitucionalidade de lei tributária para a qual este Conselho não tem competência de apreciar, nos termos da Súmula Carf nº 2.

Preliminar

O período de apuração das contribuições patronais e para outros fundos abrange os anos de 2015 e 2016, inclusive a contribuição sobre o 13º salário.

A decisão de piso determinou a decadência, nos termos do art. 173, I do CTN dos períodos até 11/2015 e 13/2015, mantendo o crédito relativo ao período de 12/2015 a 12/2016, e 13/2016.

Nulidade por violação da legalidade estrita

Alega a recorrente que a falta de permissão por parte da fiscalização de fazer a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, constituiria violação ao princípio da legalidade estrita. Aduz que não pode ser obrigada a fazer a opção em determinado dia do mês e cita jurisprudência do TRF-5, para defender seu argumento.

O tema da opção pela CPRB será visto em tópico próprio na análise do mérito.

Mérito

Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta nos termos da Lei 12.546, de 2011

Nos termos do relatório fiscal, a empresa é uma agroindústria de avicultura e, deste modo, deveria recolher as contribuições sociais previdenciárias nos termos do inciso I e II do art. 22 da Lei nº 8.212,1991, não se aplicando a ela o art. 22A, que trata da substituição da cota patronal pela receita sobre comercialização da produção rural, por ser exceção constante do §4º da referida lei.

A fiscalização ainda afirma que, nos termos da Lei nº 12.546, de 2011, no período de 01/01/2015 a 30/11/2015, o contribuinte estava obrigado a recolher a parte patronal na forma da contribuição substitutiva sobre a receita bruta – CPRB, em substituição aos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, por fabricar produto classificado em TIPI 02.07 determinadas na Lei. A partir de 01/12/2015, com a alteração da Lei nº 12.546, de 2011, pela Lei nº 13.161, de 2015, essa substituição passou a ser facultativa e dependia de opção.

Assim, até a competência 11/2015, a empresa deveria ter recolhido CPRB, ao invés da parte patronal nos termos do art. 22 Lei nº 8212, de 1991, e, a partir de 12/2015, o recolhimento desta forma dependia de opção nos termos da legislação.

O relatório aponta que no período de 2015 e 2016 **não há qualquer informação na DCTF de apuração de CPRB ou pagamentos de Darf em código correspondente**, concluído que não houve opção para o período a partir de 12/2015.

Nestes termos, o lançamento até 11/2015 considerou devido CPRB, por ser a forma obrigatória, e, a partir de 12/2015 realizou os lançamentos da parte patronal e terceiros nos termos da Lei nº 8.212, de 1991.

Considerando que o período até 11/2015 foi atingido pela decadência, e, portanto, cancelado, resta somente em discussão o período em que a adesão à CPRB dependia de opção, nos termos da Lei.

A recorrente aduz que, como não informou em GFIP o código correto de agroindústria, mas o código FPAS 604, não lhe foi oportunizado o direito a realizar a opção em dezembro de 2015 e janeiro de 2016.

Assim entende que antes do lançamento deveria ter tido a oportunidade de fazer a opção.

Não há razão nas alegações da recorrente. A forma e os requisitos para opção pela CPRB são definidos pela Lei e não cabe ao Fiscal “oportunizar” prazos e formas de opção diferentes das determinadas no art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, que rege o assunto.

Até a publicação da SCI nº 14, de 2018, a Receita Federal entendia como opção, o pagamento tempestivo do DARF em código determinado, no caso de 12/2015, em 12/2015 e para o ano de 2016 em, 01/2016. Com a publicação da SCI nº 3, de 2022, a Receita ampliou o entendimento da opção para também considerar a informação em DCTF do tributo relativo ao período, desde que a informação seja anterior ao início de procedimento fiscal.

Ocorre que no caso em concreto, **não houve qualquer pagamento nem houve a declaração em DCTF do tributo**, assim, está correta a Fiscalização quando afirma que **não houve opção pela forma de contribuição substitutiva no período a partir de 12/2015**, devendo as contribuições serem apuradas nos termos da lei nº 8.212, de 1991.

Assim, embora a empresa tivesse o direito de realizar a opção, não o fez.

Compensação com GPS

A recorrente solicita a compensação dos valores pagos em GPS, efetivamente recolhidos durante o período englobado no lançamento. Aduz que traz aos autos as respectivas cópias das GPS pagas, no código 2100 que não foram consideradas pelo Fiscal.

Não há razão nos motivos alegados no recurso.

O relatório fiscal fez um levantamento de todos os débitos declarados e recolhidos e apontou que **não houve o recolhimento de qualquer valor** a título de **contribuição patronal e GILRAT** e não houve pagamento de terceiros relativo ao **SESI, SENAI, SEBRAE e SENAR, as rubricas incluídas no lançamento**.

As contribuições declaradas em GFIP e recolhidas em GPS, se referiam às **retenções feitas dos empregados** e contribuinte individual, bem com a terceiros relativas ao **FNDE e INCRA**, **que não foram objeto do lançamento**. Deste modo, descabe qualquer alegação no sentido de compensação de valores.

Enquadramento FPAS

A fiscalização apontou que o contribuinte informou, incorretamente, código do FPAS 604 e entidades 003.

No código do FPAS 604, as alíquotas a serem utilizadas para a contribuição relativa à folha de pagamento do setor da agroindústria, quando aplicável a substituição prevista no art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991, bem como para as contribuições que se destinam a outras entidades e fundos, **incidentes sobre a remuneração de empregados e trabalhadores avulsos**, seriam as seguintes:

- Previdência Social 0,0% (substituído)
- GILRAT 0,0% (substituído)

Códigos terceiros: 0003

- Salário-educação 2,5%
- INCRA 0,2%

Total de terceiros 2,7

Aplicando a substituição prevista no art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991, a cota patronal corresponde à 2,5%, a GILRAT 0,1% e o SENAR correspondem à 0,25%, todos **calculados sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção**:

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).

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos **em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho** decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

(...)

§ 4º O disposto neste artigo **não se aplica** às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e **avicultura**. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei no 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional **de zero vírgula vinte e cinco** por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (**SENAR**). (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

(...)

(grifos não originais)

O contribuinte informou código de FPAS de 604 e valor “zero” de receita de comercialização da produção rural. Assim, declarou somente valores das contribuições retidas de empregados e valores de FNDE (2,5% sobre folha) e INCRA (0,2% sobre folha).

Ocorre que, nos termos do §4º do art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991, as agroindústrias de avicultura estavam impedidas de aplicar esse regime substitutivo, devendo apurar a contribuição social nos termos do art. 22 da mesma lei.

Deste modo, a fiscalização apontou que o FPAS correto para o contribuinte era

787 – Para as atividades de criação de aves

507 – Para as atividades de abate e industrialização

A SANTA IZABEL, agroindústria de avicultura, informou em todas as GFIP de todos os seus estabelecimentos que sua atividade preponderante, no período de 01/01/2015 a 31/12/2016, foi a “criação de frangos para corte”, CNAE 0155-5/01. Assim, deveria entregar mensalmente uma GFIP para cada estabelecimento do setor de criação (0002-65, 0003-46, 0004-27, 0006-99, 0007-70 e 0009-31), utilizando código FPAS 787 e código de outras entidades 0515, e uma GFIP para cada estabelecimento do setor de abate e industrialização (0001-84 e 0005-08), utilizando código FPAS 507 e código de outras entidades 0079.
(grifos no original)

O contribuinte admite que seu enquadramento de FPAS estava incorreto, mas argumenta que suas atividades deveriam ser classificadas em três código:

787 – Para atividade de criação de aves

531 – Para atividade de abate

507 – Para atividade de industrialização

Afirma que o código FPAS 531, tem uma alíquota de contribuição para terceiros de 5,2% sobre a folha ao passo que o código 507 (que agregou o 531 ao 507), tem uma alíquota de 5,8% sobre a mesma base de cálculo.

Ocorre que a **classificação feita pela fiscalização**, conforme já destacada na decisão de piso, **decorreu de aplicação dos dispositivos da IN RFB nº 971, de 2009**:

Art. 111-F. Para fins de recolhimento da contribuição **devida a terceiros**, a pessoa jurídica que exerça a **atividade agroindustrial**, assim definida pelo art. 22-A, da Lei nº 8.212, de 1991, observará as seguintes regras: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

I - a agroindústria de piscicultura, carcinicultura, suinocultura ou **avicultura** (art. 174) **preencherá uma GFIP para o setor de criação** e outra para **o setor de abate e industrialização**, nas quais informará o valor total da remuneração paga, devida ou creditada a empregados e trabalhadores avulsos do setor, sobre o qual calculará a contribuição devida, mediante aplicação das alíquotas previstas no Anexo II, desta Instrução Normativa, de acordo com os seguintes códigos FPAS e de terceiros: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

(grifos não originais)

A recorrente transcreve as informações do Manual da GFIP que, ao contrário da sua argumentação, reafirma a regra da IN RFB nº 971, quanto aos códigos corretos de agroindústria de avicultura:

Nesse sentido, se o Auditor Fiscal entendeu ser a empresa Agroindústria da Avicultura, deveria ter oportunizado prazo para fazer opção da contribuição previdenciária, nos termos do que dispõe o Manual GFIP quanto aos códigos FPAS referentes a atividade da recorrente

2.3 - ALÍQUOTA RAT

Informar a alíquota (1,0%, 2,0% ou 3,0%) para o cálculo da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT.

Capítulo III – Informações Financeiras 57

A alíquota informada neste campo, correspondente ao CNAE Preponderante, é determinada pelo enquadramento da atividade econômica preponderante da empresa na tabela constante do Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 e alterações posteriores. O enquadramento na atividade preponderante deve ser feito segundo as orientações da Instrução Normativa que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela RFB.

Preencher este campo com zeros, caso o código FPAS informado seja 604, 639 com isenção de 100%, 647, 825, 833, 868 ou a empresa seja optante pelo SIMPLES.

2.12 - COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO

Informar o valor da comercialização da produção realizada no mês de competência.

2.12.1 - Pessoa Jurídica

Este campo deve ser preenchido pelo produtor rural pessoa jurídica e pela agroindústria, em relação ao valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, nos termos da Instrução Normativa que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela RFB.

Dentre as agroindústrias obrigadas a informar este campo, **excetuam-se as de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura**, as agroindústrias nas operações relativas à prestação de serviços a terceiros e as que se dedicam apenas ao florestamento e reflorestamento, conforme disposto no subitem 6.1 do Capítulo IV.

6 – AGROINDÚSTRIA, COOPERATIVA DE PRODUÇÃO RURAL, PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA, PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA, CONSÓRCIO SIMPLIFICADO DE PRODUTORES RURAIS E EMPRESA OU COOPERATIVA ADQUIRENTE, CONSUMIDORA OU CONSIGNATÁRIA DE PRODUÇÃO

a) Agroindústrias, excetuando-se as mencionadas na alínea "b" e as operações relativas à prestação de serviços a terceiros, conforme alínea "c" Para estas agroindústrias, as contribuições previstas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 estão substituídas pela contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção e de outra(s) atividades econômicas autônomas, observada a alínea "c".

As agroindústrias relacionadas no Decreto-Lei nº 1.146, de 31/12/70 devem informar na GFIP/SEFIP o código FPAS 825.

As agroindústrias não relacionadas no Decreto-Lei nº 1.146/70 e as agroindústrias que se dedicam ao florestamento e reflorestamento (com substituição) devem informar na GFIP/SEFIP o código FPAS 833 para os trabalhadores do setor industrial, **e o código FPAS 604 para os trabalhadores do setor rural.**

As agroindústrias incluídas nesta alínea deverão informar, no campo Comercialização da Produção – Pessoa Jurídica, o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, acrescida da proveniente de outra(s) atividades econômicas autônomas, se houver, observada a alínea “c”.

b) Agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura, avicultura e as agroindústrias de florestamento e reflorestamento, quando NÃO aplicável a substituição.

Para estas agroindústrias, são devidas as contribuições previstas no artigo 22 da Lei nº 8.212/91, não se aplicando a substituição referente à contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção.

Os trabalhadores vinculados ao setor industrial devem ser informados em GFIP/SEFIP com o código FPAS 507 (exceto os trabalhadores envolvidos diretamente com o abate, que devem ser informados no FPAS 531), e os trabalhadores vinculados ao setor rural devem ser informados em GFIP/SEFIP com o código FPAS 787.

Os demais campos devem ser informados de acordo com as instruções de preenchimento constantes deste Manual.

c) Agroindústrias, nas operações relativas à prestação de serviços a terceiros

As agroindústrias, nas operações relativas à prestação de serviços a terceiros, estão sujeitas às contribuições previstas no artigo 22 da Lei nº 8.212/91, não se aplicando a substituição referente à contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção.

Os fatos gerados relativos aos serviços rurais ou agroindustriais prestados a terceiros devem ser informados em GFIP/SEFIP com o código FPAS 787, quando não houver código específico para o serviço.

Os demais campos devem ser informados de acordo com as orientações gerais deste Manual.

6.3 – PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA OU PESSOA FÍSICA

O produtor rural pessoa jurídica deve informar a receita da comercialização da sua produção no campo Comercialização da Produção – Pessoa Jurídica. O produtor rural pessoa física deve informar no campo Comercialização da Produção – Pessoa Física a receita da comercialização da sua produção quando esta for comercializada diretamente com o consumidor pessoa física no varejo, outro produtor rural pessoa física ou segurado especial.

Ambos, produtor rural pessoa jurídica e produtor rural pessoa física, devem informar a GFIP/SEFIP com o FPAS 604.

A recorrente faz uma argumentação que, como teria direito a substituição, poderia ter usado o FPAS 604.

Na verdade, a substituição que a fiscalização aponta que a recorrente teria direito é a desoneração da folha nos termos da Lei nº 12.546, de 2011, mas para a qual deveria ter ocorrido a opção em 2016. Nunca existiu a possibilidade de substituição nos termos do art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991, que trata as informações do manual acima reproduzido.

Nele é clara a determinação que a atividade de avicultura não poderia usar o FPAS 604 e deveria ter apurado as contribuições previdenciárias parte patronal e sobre riscos do trabalho, nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

Portanto, não há motivos para reformar a decisão recorrida.

Multa qualificada de 150% e Decadência

O lançamento foi realizado com multa qualificada, pela constatação de dolo, fraude ou simulação, importou na contagem do prazo decadencial nos termos do art 173, I do CTN, nos termos da decisão recorrida, mantendo o lançamento do período de 12/2015 em diante.

No recurso é alegado que não houve intuito de fraude, dolo ou simulação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1986, houve mero erro na prestação da informação. Portanto

estaria equivocado a cobrança da multa de ofício agravada e possibilitaria a aplicação da decadência nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

A recorrente apresentou todos os documentos e informações pertinentes à Autoridade Tributária (conforme consta no próprio Relatório do Auditor Fiscal), tais como as folhas de pagamentos, a Escrituração Contábil Digital e a Escrituração Fiscal Digital, onde resta demonstrada de forma oficial, a Receita da empresa no período fiscalizado. Nestes documentos digitais existiam todos os dados e informações necessários à análise dos órgãos fiscalizadores, tanto que a autuação foi realizada com base nessas informações prestadas, o que demonstra a total boa-fé da recorrente. Nada foi escondido, tudo estava arquivado eletronicamente nos arquivos na Receita Federal.

(...)

No presente caso, conforme amplamente demonstrado, nem sequer há o inadimplemento do tributo. Se houver, **é apenas parcial, decorrente de erro de preenchimento** segundo entendimento da Contribuinte da legislação pertinente. Mas não há sequer indício de fraude, o que afasta totalmente as alegações de suposta ocorrência de sonegação.

(...)

No que concerne à Receita Bruta, ainda que informada de forma inexata em alguma GFIP, a informação foi correta e integralmente prestada **na Escrituração Contábil Digital e a Escrituração Fiscal Digital, regularmente transmitidas**, já que o Auditor Fiscal teve acesso a todos os dados.

(...)

Sendo assim, não há que se falar em aplicabilidade do prazo decadencial previsto nos arts. 173 e 174, do CTN, mas em aplicação do art. 150, §4º, do CTN, por ter esta realizado o pagamento, ainda que a menor, do imposto devido, de acordo com os comprovantes anexos. Assim, consequentemente, inexistente a possibilidade de aplicação de multa majorada à recorrente, a qual deve ser afastada in totum.

(grifos originais)

A qualificação da multa foi assim motivada pela fiscalização

- A empresa não fazia jus ao regime substitutivo do art., 22A da Lei nº 8.212, de 1991, que incide sobre a receita de comercialização da sua produção.
- A legislação posterior permitiu a agroindústria a substituição pela contribuição sobre folha para a contribuição sobre a receita bruta (a partir de 12/2015), nos termos da Lei nº 12.546, de 2011, mas não houve por parte do contribuinte declaração em EFD-Contribuições, declaração em DCTF ou recolhimento em Darf, logo não fez tal opção.
- O enquadramento no código FPAS 604, terceiros 003 e **a informação de receita bruta da produção rural igual a “zero”**, fez com que a empresa

deixasse recolher valores significativos de **contribuição parte patronal e contribuição por risco laboral, cerca de R\$ 19,5 milhões** e **terceiros como SENAR, SESI, SENAI e SEBRAE, cerca de R\$ 2,8 milhões**.

- A empresa agiu “ardilosamente” para “manipular” as declarações para que permitisse que não contribuição com a previdência social nem sobre a folha de pagamento, nem sobre a receita de suas atividades, embora tivesse uma folha de pagamento de, em média, 2.500 trabalhadores em 2015 e 2016.

(grifos não originais)

A decisão *a quo*

No entanto, a autoridade tributária demonstrou em seu relato fiscal que o sujeito passivo utilizou o código FPAS 604 nas GFIPs de todos os seus estabelecimentos, em 2015 e 2016, **indicando que deveria recolher as contribuições previdenciárias sobre a receita bruta, mas informou nos mesmos documentos não ter receita a este título**. Porém, conforme suas notas fiscais, a **empresa havia auferido receita superior a R\$ 433 milhões em 2015 e R\$ 528 milhões em 2016**, as quais não foram oferecidas à tributação, deixando de recolher de forma reiterada as contribuições previdenciárias e as destinadas a outras entidades e fundos.

Ou seja, **não se trata de mera informação errada em “alguma GFIP”, mas de conduta dolosa sistemática do sujeito passivo**.

A questão em análise é se a conduta do contribuinte poderia ser classificada como mero erro no preenchimento de declaração, situação que não permite o agravamento 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 concreto, deve-se considerar a questão da reiteração da conduta do contribuinte, que manifesta um indício de intenção dolosa de ocultar a ocorrência do fato gerador. A mera reiteração da conduta considerada não é o bastante para a qualificação da multa de ofício; contudo, a reiteração da prestação de informações cabalmente incorretas em GFIP afasta a alegação de que teria ocorrido mero equívoco pelo sujeito passivo.

Também há a questão de informar FPAS incorreto, quando a lei, de forma expressa, excluiu a possibilidade de opção (§4º do art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991) aliada ao fato de não informar o valor de receita bruta auferida.

O objetivo único do FPAS informado era permitir a substituição da parte da contribuição social previdenciária incidente sobre folha de pagamento, pela incidente sobre a receita bruta da comercialização, ou seja, a declaração dos valores de receita bruta na GFIP era de fundamental importância.

A conduta do contribuinte de se enquadrar em um FPAS incorreto, vedado por lei, seguido da informação falsa do valor da receita bruta comercializada no período, reiterada ao longo de 2 anos (2015 e 2016), permitiu não declarar e não recolher qualquer valor de contribuição previdenciária de responsabilidade do empregador. Houve, com essa conduta, e de modo doloso, evidente intenção de evitar o conhecimento do fato gerador do tributo, justificando a qualificação da multa.

A manutenção da qualificação da multa traz como corolário a aplicação da contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, I, conforme reconhecido da decisão recorrida. Logo não há de se falar em decadência no período a partir de 12/2015.

Contudo, devido a alteração legislativa, cabe ajuste no valor da multa qualificada.

O art. 44 da Lei n. 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.

A multa qualificada, nos termos do art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, foi reduzida de 150% para 100%, nos casos de não verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Portanto, deve-se aplicar a retroação disposta na Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo o percentual da multa de ofício para 100%.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por CONHECER não conhecer o Recurso de Ofício e CONHECER em parte o recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR -LHE PROVIMENTO PARCIAL PARA reduzir o percentual da multa qualificada a 100%.

Assinado Digitalmente

FLAVIA LILIAN SELMER DIAS

Clique aqui para inserir o texto