



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.737634/2022-90
ACÓRDÃO	2402-012.916 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SANTA IZABEL ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). JURISPRUDÊNCIA. PRECEDENTES. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

Aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente à multa de ofício qualificada, que deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento).

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade a lavratura de atos e termos por pessoa incompetente e o proferimento de despachos e decisões por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DECISÕES JUDICIAIS. VINCULAÇÃO.

Ressalvadas as exceções previstas na legislação, as decisões judiciais vinculam somente as partes do processo em que exaradas.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFICÁCIA.

Decisões administrativas somente configuram normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa.

AGROINDÚSTRIA DE AVICULTURA. CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo das contribuições sociais da agroindústria de avicultura é a remuneração contida na folha de pagamento dos segurados a seu serviço, independentemente de a empresa exercer também outra atividade comercial ou industrial.

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA DE LIMITE.

Inexiste limite para a base de cálculo das contribuições previdenciárias da empresa destinadas a Outras Entidades e Fundos (Terceiros).

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. CABIMENTO.

É cabível a qualificação da multa de ofício quando restar demonstrada a intenção de modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a impedir ou retardar o conhecimento dos fatos geradores por parte do Fisco, visando beneficiar-se com o recolhimento a menor dos tributos devidos.

DECADÊNCIA. DOLO.

Nos casos de tributos com lançamento por homologação, tendo ocorrido as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ALEGAÇÕES SEM PROVA. INEFICÁCIA.

Alegações desacompanhadas de provas que as justifiquem são ineficazes para a formação da convicção do julgador.

PROVAS DOCUMENTAIS. MOMENTO PARA PRODUÇÃO.

O momento para produção de provas documentais é juntamente com a impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas na legislação pertinente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, por voto de qualidade, dar-lhe parcial provimento, reconhecendo que a multa qualificada deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento). Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Júnior, João Ricardo Fahrion Nüske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que deram-lhe provimento em maior extensão, reconhecendo que o crédito atinente à contribuição previdenciária patronal também deverá ser cancelado.

(documento assinado digitalmente)
Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Rodrigo Duarte Firmino, Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nüske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições devidas, a parte patronal e aquelas destinadas ao GILRAT e a terceiros, entidades e fundos.

Autuação e impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 109-019.723 - proferida pela 6ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 (DRJ09), transcritos a seguir (processo digital, fls. 687 a 691):

O processo em tela é composto por 2 (dois) Autos de Infração (AIs), lavrados em face da empresa SANTA IZABEL ALIMENTOS LTDA., a seguir descritos:

1.1. AI CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR (fls. 2 a 34), relativo a contribuições da empresa destinadas à Seguridade Social, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados, no período de janeiro de 2018 a dezembro de 2019, totalizando,

com o acréscimo de juros de mora e multa proporcional, o valor de **R\$ 103.068.394,26** (cento e três milhões, sessenta e oito mil, trezentos e noventa e quatro reais e vinte e seis centavos), na data de sua lavratura;

1.2. A CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (fls. 35 a 62), com exigência de contribuições sociais destinadas a Outras Entidades e Fundos (SESI, SENAI, SEBRAE e SENAR), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados, no período de janeiro de 2018 a dezembro de 2019, totalizando, com o acréscimo de juros de mora e multa proporcional, o valor de **R\$ 12.773.084,83** (doze milhões, setecentos e setenta e três mil, oitenta e quatro reais e oitenta e três centavos), na data de sua lavratura.

2. O detalhamento do procedimento fiscal e a descrição dos fatos constam do Relatório Fiscal de fls. 63 a 81, do qual releva destacar:

2.1. A Contribuinte “foi constituída sob a forma de sociedade empresária limitada em 27/03/2000, por despacho da Junta Comercial do Estado do Pará (JUCEPA), sob o nº 15200722037. Sua atividade econômica principal durante o período sob fiscalização foi a ‘criação de frangos para corte’, CNAE 0155-5/01, conforme Alteração e Consolidação do Contrato Social registrada em 13/12/2019”, muito embora seu objeto social englobe diversas atividades secundárias.

2.2. A empresa possui diversos estabelecimentos (19), dos quais um se encontra na situação “suspensa” (0008-50) e outro (0013-18) foi baixado em 04/05/2016. “Quanto ao regime de tributação do lucro no período sob fiscalização, o sujeito passivo optou pelo lucro real, conforme as Escriturações Contábeis Fiscais (ECF) (Anexo I), estando, portanto, obrigada a manter as suas operações escrituradas nos Livros Contábeis”.

2.3. O início do procedimento fiscal deu-se em 22/08/2022, com a ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF (fls. 133 a 136), por meio do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl. 137). O sujeito passivo foi intimado a apresentar diversos documentos e esclarecimentos acerca do processo produtivo e atividades desenvolvidas em cada estabelecimento da empresa. Também “foi intimado a apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) nas quais foram constatadas haver pagamentos em valores superiores aos declarados”.

2.4. “A resposta ao TIPF foi apresentada em 12/09/2022. Tendo em vista a existência de pendências, o sujeito passivo foi intimado a saná-las por meio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 1, cuja ciência ocorreu em 16/09/2022 em seu DTE”. Todavia, não houve atendimento ao solicitado. Dada a importância das informações solicitadas para os cálculos das contribuições devidas, “o sujeito passivo foi reintimado a apresentá-las por meio do TIF nº 2, cuja ciência ocorreu em 21/11/2022. Até a presente data, não houve atendimento desta intimação”.

2.5. “Em relação ao solicitado nas intimações, ressalta-se que não foram apresentadas as seguintes informações:

- a) Detalhamento do processo produtivo e das atividades desenvolvidas nos estabelecimentos 0015-80, 0016-60, 0017-41, 0018-22, 0019-03, 0020-47, 0021-28;
- b) Sobre a eventual existência de ações judiciais relacionadas à matéria sob fiscalização;
- c) Detalhamento dos produtos produzidos, bem como dos respectivos insumos, produtos intermediários e matérias-primas utilizados no processo produtivo dos estabelecimentos 0015-80, 0016-60, 0017-41, 0018-22, 0019-03, 0020-47, 0021-28;
- d) Relação dos produtos adquiridos de terceiros para revenda”.

2.6. Também foram analisadas as declarações/documentos disponíveis na base de dados da Receita Federal ou no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), relativos aos períodos 01/01 a 31/12/2018 e 01/01 a 31/12/2019, transmitidos até a data do início do procedimento fiscal (GFIPs, eSocial, DCTF Web e Escriturações Contábeis Digitais – ECD).

2.7. Com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo e na legislação previdenciária, a autoridade fiscal concluiu que a empresa Santa Izabel Alimentos Ltda. **“é uma agroindústria de avicultura”**.

2.8. “A fim de verificar a que tipo de regime o sujeito passivo se enquadrou em 2018 e 2019, foi feita a consulta dos pagamentos efetuados pela empresa na base de dados da Receita Federal e constatou-se que não houve pagamentos de CPRB – que devem ser feitos por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), sob o código de receita 2991 – referentes às competências 01/2018 e 01/2019 (Anexo V). Portanto, a empresa SANTA IZABEL deve contribuir sobre a remuneração dos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais, recolhendo as contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 no período sob fiscalização”.

2.9. “A SANTA IZABEL, agroindústria de avicultura, informou em todas as GFIP/eSocial de todos os seus estabelecimentos que sua atividade preponderante, no período de 01/01/2018 a 31/12/2019, foi a “criação de frangos para corte”, CNAE 0155-5/01, utilizando o código FPAS 604 e código de outras entidades 003 (Anexos II e III)”.

2.10. “No entanto, por se tratar de uma agroindústria de avicultura, deveria ter apresentado, mensalmente, uma GFIP/eSocial para cada estabelecimento do setor de criação, utilizando **código FPAS 787 e código de outras entidades 0515**; e uma GFIP para cada estabelecimento **do setor de abate e industrialização, utilizando código FPAS 507 e código de outras entidades 0079**, nos termos do Art. 111-F, inciso I da IN RFB nº 971, de 2009”.

2.11. “A partir das informações prestadas pelo sujeito passivo acerca das atividades desenvolvidas pelos estabelecimentos, efetuamos o reenquadramento

para apuração das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros), conforme previsto na legislação [...]”.

2.12. O sujeito passivo utilizou o código FPAS 604 e o código outras entidades 0003 em todas as declarações relativas ao período fiscalizado. “Ao apresentar as declarações apenas sob o código FPAS 604, o sujeito passivo deixou de apurar as contribuições a cargo da empresa, visto que este FPAS não as prevê. Procedendo dessa forma, a empresa declarou que devia somente as contribuições destinadas ao FNDE e ao INCRA, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e as contribuições retidas desses segurados, que foram as contribuições declaradas conforme Anexos II e V”.

2.13. Para determinar a base de cálculo, foram analisados arquivos digitais das folhas de pagamentos relativas aos anos 2018 e 2019, em formato MANAD, e comparados com as informações declaradas em GFIP, no eSocial e na escrituração contábil, “concernentes aos fatos geradores, bases de cálculo, valores devidos de contribuição previdenciária, não encontrando divergências entre esses documentos”.

2.14. “Assim, utilizamos os valores de remuneração declarados pelo sujeito passivo em GFIP como base de cálculo para apuração das contribuições devidas, ou seja, as contribuições devidas foram apuradas utilizando como base de cálculo os valores de remuneração que o próprio sujeito passivo informou em GFIP”.

2.15. Para o cálculo da contribuição prevista no inciso II do art. 22 da Lei 8.212, de 1991, foi utilizado o código CNAE correspondente à atividade preponderante – CNAE 0155-5/01 – criação de frangos para corte, cuja alíquota é de 3%, de acordo com o Anexo V do Decreto nº 3.048, de 1999, com redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009, bem como o Fator Acidentário de Prevenção (FAP) indicado no “Quadros 5.1 – FAP” e no “Quadro 5.2 – FAP” do Relatório Fiscal (fls. 76 e 77).

2.16. Dessa forma, foram apuradas “as contribuições previdenciárias a cargo da empresa em relação aos segurados empregados, previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212, de 1991, e as contribuições destinadas ao SENAI, SESI e SEBRAE, em relação aos empregados do setor de abate e industrialização, e as contribuições destinadas ao SENAR, em relação aos empregados do setor de criação, todas contribuições incidentes sobre as suas remunerações”.

2.17. “Ante os acontecimentos relatados, é patente a vontade manifesta, a intencionalidade da empresa sonegar as contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros sob seu encargo, [...] caracterizando uma ação dolosa de fuga à justa tributação”. Desse modo, “foi aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), sobre o valor das contribuições lançadas de ofício, com base no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (incluído pela Lei nº 11.941, de 2009), combinado com o inciso I do caput e o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”.

2.18. Os juros de mora foram aplicados sobre o valor originário, em consonância com o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009), combinado com o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

3. Tendo em vista a constatação, em tese, da prática do crime de sonegação de contribuição previdenciária, tipificado no inciso III do art. 337-A do Código Penal, e do crime contra a ordem tributária, tipificado no inciso I do art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990, restou formalizada Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP).

(destaques no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 6ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, por unanimidade, julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 685 a 717):

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade a lavratura de atos e termos por pessoa incompetente e o proferimento de despachos e decisões por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DECISÕES JUDICIAIS. VINCULAÇÃO.

Ressalvadas as exceções previstas na legislação, as decisões judiciais vinculam somente as partes do processo em que exaradas.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFICÁCIA.

Decisões administrativas somente configuram normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa.

AGROINDÚSTRIA DE AVICULTURA. CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo das contribuições sociais da agroindústria de avicultura é a remuneração contida na folha de pagamento dos segurados a seu serviço, independentemente de a empresa exercer também outra atividade comercial ou industrial.

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA DE LIMITE.

Inexiste limite para a base de cálculo das contribuições previdenciárias da empresa destinadas a Outras Entidades e Fundos (Terceiros).

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. CABIMENTO.

É cabível a qualificação da multa de ofício quando restar demonstrada a intenção de modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a impedir ou

retardar o conhecimento dos fatos geradores por parte do Fisco, visando beneficiar-se com o recolhimento a menor dos tributos devidos.

DECADÊNCIA. DOLO.

Nos casos de tributos com lançamento por homologação, tendo ocorrido as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ALEGAÇÕES SEM PROVA. INEFICÁCIA.

Alegações desacompanhadas de provas que as justifiquem são ineficazes para a formação da convicção do julgador.

PROVAS DOCUMENTAIS. MOMENTO PARA PRODUÇÃO.

O momento para produção de provas documentais é juntamente com a impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas na legislação pertinente.

Impugnação Improcedente

(destaque no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, repisando os argumentos apresentados na impugnação (processo digital, fls. 746 a 783).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 2/10/2023 (processo digital, fl. 743), e a peça recursal foi interposta em 31/10/2023 (processo digital, fl. 744), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Vinculação jurisprudencial

Como se pode verificar, os efeitos dos precedentes jurisprudenciais que a Recorrente trouxe no recurso devem ser contidos pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, a Contribuinte dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 98 do Regimento Interno do CARF - RICARF -, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Confirma-se:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Assim entendido, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

Retroatividade benigna

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”, 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; [...]

Assim entendido, referida penalidade deverá ser recalculada, aí se considerando o percentual atualmente vigente, que é de 100% (cem por cento).

Fundamentos da decisão de origem

O art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, faculta o relator fundamentar seu voto mediante os fundamentos da decisão recorrida, bastando registrar dita pretensão, nestes termos:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Nessa perspectiva, a Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

Da nulidade no processo administrativo fiscal

8. A Impugnante postula a nulidade dos Autos de Infração, em razão da presença de “vício insanável, que impede a validação do lançamento”. Isso porque, segundo seu entendimento, teria restado comprovado “o erro na construção do lançamento pela equivocada indicação da base de cálculo do tributo em função da desconsideração do direito de opção da impugnante pela CPRB”.

8.1. A Impugnante sustenta, ainda, que “configura vício que impede o regular exercício do direito de defesa, o fato dos valores apurados através do AINF desconsiderarem os pagamentos realizados pela impugnante quando da recuperação da espontaneidade”, conforme documentos que anexa. Também aduz que “foram indicados erroneamente, ainda em função do entendimento equivocado sobre o direito de opção da impugnante pela contribuição substitutiva, a base de cálculo das Contribuições para entidades terceiras e as alíquotas quando da indicação das mesmas contribuições”.

8.2. Cumpre ressaltar, todavia, que a nulidade, no processo administrativo fiscal, é regulada por legislação específica, no caso, o Decreto nº 70.235, de 1972, o qual especifica as hipóteses de nulidade no seu art. 59:

Art. 59. São nulos:

I – Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

8.3. Infere-se, assim, que sendo lavrado por autoridade competente e garantido o direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade do auto de infração.

8.4. Por outro lado, havendo irregularidades, incorreções ou omissões, diferentes das previstas no art. 59, essas não implicarão nulidade e poderão ser sanadas, como determina o art. 60 do mesmo Decreto, se o sujeito passivo restar prejudicado:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

8.5. Também o Decreto nº 70.235, de 1972, preceitua os requisitos formais para a lavratura do auto de infração:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

8.6. Nesse contexto, observa-se que os Autos de Infração foram lavrados por autoridade competente, o que restou incontroverso. Também se constata que foi possível o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório, pois há prova nos autos de que a Impugnante foi regularmente cientificada do lançamento, tendo acesso a todas as informações necessárias para elaborar a sua defesa, o que demonstra a inexistência de prejuízo, eis que a Impugnação apresentada contesta tanto aspectos formais quanto materiais da autuação.

8.7. No caso concreto, foram devidamente descritos os fatos e fundamentos, com clareza e coerência, permitindo a sua perfeita compreensão, estando, portanto, devidamente motivados os Autos de Infração atacados. Dessa forma, tendo sido lavrados por autoridade competente e garantido o direito de defesa, não se encontrando presentes os pressupostos elencados no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade no caso em tela.

8.8. Ressalte-se que, a alegação da existência de pagamentos que teriam sido realizados pela Impugnante e desconsiderados pela Fiscalização será analisada no decorrer deste voto, quando da análise do direito à opção pela contribuição substitutiva e da alegação de desconsideração da opção pela CPRB.

[...]

Do procedimento fiscal e do lançamento

10. Por meio dos Autos de Infração em tela estão sendo exigidas as seguintes contribuições sociais:

- contribuição previdenciária devida pela empresa (parte patronal), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados no período de 01/2018 a 12/2019;

- contribuição destinada ao financiamento do benefício previsto nos artigos 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados no período de 01/2018 a 12/2019;

- contribuição destinada a Outras Entidades e Fundos, denominados Terceiros (SENAI, SESI, SEBRAE e SENAR), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados no período de 01/2018 a 12/2019.

10.1. A atividade econômica principal da Impugnante, durante o período fiscalizado, foi a “criação de frangos para corte”, CNAE 0155-5-01, conforme Alteração e Consolidação do Contrato Social registrada em 13/12/2019. Além da atividade principal, seu objeto social englobava as atividades secundárias listadas a seguir:

[...]

10.2. A Impugnante possui, além do estabelecimento matriz, mais 18 (dezoito) filiais, sendo que o estabelecimento 0008-50 se encontra na situação “suspensa” desde 26/01/2015, e o estabelecimento 0013-18 foi baixado em 04/05/2016.

10.3. O início do procedimento fiscal deu-se em 22/08/2022, com a ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF (fls. 133 a 136), por meio do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl. 137). Na ocasião, a Impugnante foi instada a apresentar documentos e esclarecimentos à Fiscalização.

10.4. A Autuada apresentou resposta em 12/09/2022. Tendo em vista a existência de pendências, foi intimada a saná-las por meio do TIF nº 1, cuja ciência ocorreu em 16/09/2022 (fl. 601). Porém, não houve atendimento ao solicitado. Assim, a empresa foi reintimada por meio do TIF nº 2 (ciência em 21/11/2022 – fls. 609 a 612), a prestar esclarecimentos em relação ao processo produtivo, apresentando o seu detalhamento (relação pormenorizada de todos os produtos, respectivos insumos, produtos intermediários e matérias primas utilizados no processo, por estabelecimento, incluindo todas as filiais criadas no período sob ação fiscal). Contudo, não houve o atendimento a essa intimação.

10.5. Com base nas informações prestadas pela Impugnante e nos documentos apresentados, a autoridade fiscal relatou suas constatações:

a) A SANTA IZABEL é uma agroindústria de avicultura verticalizada. A empresa adquire o pinto “de um dia” das aves matrizes e realiza todas as etapas subsequentes até a entrega do produto final, que é frango abatido, comercializado inteiro ou em cortes e miúdos. Além disso, produz a própria ração, tanto das aves matrizes quanto das aves de corte.

b) O processo inicia-se com a aquisição de pintos “de um dia” de aves matrizes, as quais são criadas para colocar os ovos das aves de corte. A etapa de crescimento desses pintos “de um dia” é denominada cria e recria de aves matrizes, que é desenvolvida em granja específica para esta fase, separada fisicamente das demais granjas por uma barreira de área de floresta, de modo a evitar ou mitigar os riscos de contaminação.

O acesso é restrito e submetido a rigorosos controles sanitários.

c) Pouco antes das aves matrizes começarem a produzir ovos, elas são transferidas para outras granjas, onde machos e fêmeas são misturados para que ocorra a fecundação dos ovos. Da mesma forma que as granjas de cria e recria, essas granjas também são separadas fisicamente por barreiras físicas de área florestal e submetidas a rigorosos controles sanitários.

d) Os ovos colocados por essas aves são transferidos para o incubatório, onde permanecem até a sua eclosão e o nascimento dos pintos, que com um dia de vida são transferidos para as granjas específicas de engorda de aves de corte. Essas granjas são da própria SANTA IZABEL e/ou de produtores rurais pessoas físicas parceiras na produção rural integrada.

e) No sistema de parceria, os produtores rurais pessoas físicas recebem os pintos “de um dia”, a ração, os medicamentos, se necessários, e o suporte técnico da SANTA IZABEL. Ao final da fase da engorda, a empresa recolhe as aves de corte prontas para o abate. Sua remuneração é calculada com base na eficiência da criação, que leva em consideração a taxa de conversão de ração em massa de ave, a taxa de mortalidade, entre outros fatores. Após cada ciclo de produção, empregados da SANTA IZABEL realizam a desinfecção das granjas para início de um novo ciclo.

f) Tanto as granjas próprias quanto as do sistema de parceria são construídas de modo a garantir o bem-estar animal e mitigar os riscos de contaminação. São equipadas com sensores de temperatura e umidade, possuem sistemas automatizados de climatização, com exaustores e nebulizadores, e de distribuição da ração e da água.

g) O abate e a industrialização são realizados em unidade distinta das de criação. As aves são transportadas pela SANTA IZABEL das granjas próprias e das granjas do sistema de parcerias até a unidade de abate e industrialização. Todo o processo é supervisionado pela equipe do Sistema de Inspeção Federal, que mantém estrutura permanente na unidade. São realizados tratamentos dos resíduos líquidos e sólidos. A água é tratada

antes de ser devolvida ao meio ambiente e os resíduos sólidos são reciclados e utilizados no processo produtivo, seja na forma de farinha de pena e de vísceras na produção de ração, seja na forma de carne mecanicamente separada (CMS), remetida ao setor de produção de embutidos.

10.6. E, com base na legislação previdenciária (art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991, na redação da Lei nº 10.256, de 2001, e § 2º do art. 165 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009), assim concluiu:

Portanto, com base nas constatações acima e na legislação previdenciária de referência, conclui-se que a SANTA IZABEL é uma agroindústria de avicultura.

10.7. Por se tratar de uma agroindústria de avicultura, a autoridade fiscal entendeu que a empresa deve contribuir para a Previdência Social e para Terceiros como as empresas em geral, recolhendo as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e as correspondentes contribuições destinadas a Terceiros sobre a remuneração dos seus empregados, e não sobre a receita da comercialização da sua produção, uma vez que o § 4º do citado dispositivo expressamente assevera que **“a substituição não se aplica às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carnicultura, suinocultura e avicultura”**.

10.8. Dessa forma, a Impugnante deveria entregar mensalmente uma GFIP para cada estabelecimento do setor de criação utilizando código FPAS 787 e código de outras entidades 0515, e uma GFIP para cada estabelecimento do setor de abate e industrialização utilizando código FPAS 507 e código de outras entidades 0079 (art. 111-F, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009). Todavia, a empresa utilizou códigos incorretos nas GFIPs (código FPAS 604 e código outras entidades 0003) nos anos de 2018 e 2019.

10.9. A Impugnante contesta a exigência fiscal, afirmando que “existe legislação específica e posterior, que dispõe especificamente sobre a base de cálculo da contribuição previdenciária no agronegócio. A legislação específica possibilita a opção pela contribuição substitutiva nos casos de agroindústrias que atuem na industrialização dos produtos indicados na Tabela do IPI – TIPI no código 02.07”, nos termos do art. 8º e art. 8º-A da Lei nº 12.546, de 2011, como é o caso da Impugnante, segundo seu entendimento, já que sua atividade preponderante é a “criação de frango para corte – CNAE 0155-5-01”. Sendo assim, entende restar comprovado “o direito da impugnante de optar pela contribuição previdenciária substitutiva, com a incidência do tributo ocorrendo sobre a receita bruta, exatamente como vinha realizando no período da autuação”.

10.10. Desse modo, o cerne da questão nestes autos diz respeito a existência de opção válida pelo regime substitutivo de que trata a Lei nº 12.546, de 2011, e à legislação aplicável à agroindústria de avicultura, no período da autuação.

Da opção pela tributação substitutiva – Lei nº 12.546, de 2011

11. Extrai-se do Relatório Fiscal que, ao iniciar o procedimento fiscal, a autoridade fiscalizadora verificou que não houve pagamento em DARF a título de CPRB (código 2991), referente às competências 01/2018 e 01/2019. Também constatou que a empresa autuada informou no eSocial (substituiu a GFIP) que “o regime de desoneração não é aplicável no período sob fiscalização”. O Anexo VI – “DCTF Web - Detalhe”, parte integrante do Relatório Fiscal, traz as contribuições declaradas, quais sejam: CP Segurados – Empregados/avulsos; CP Terceiros – Salário Educação e CP Terceiros – INCRA.

11.1. Com a peça contestatória, a Impugnante carrega aos autos dois DARFs (código 2991), referentes às competências **01/2018 e 01/2019** (fls. 662 e 663), cujo recolhimento se deu em **11/11/2022**, conforme comprovantes de pagamento às fls. 664 e 665, alegando que, “após o início do procedimento de fiscalização, em função da não observância dos prazos do procedimento fiscal, a impugnante realizou o pagamento regular dos débitos referentes aos meses de 01/18 e 01/19, exercendo seu direito de denúncia espontânea, conforme previsto no art. 138 do CTN”.

11.2. Razão não lhe assiste, todavia.

11.3. Ao iniciar o procedimento fiscal, é informado ao contribuinte o número do Procedimento Fiscal e o Código de Acesso. Tais dados constam do Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF (fl. 133): **Procedimento Fiscal nº 0210100.2021-00535 e código de acesso 12460211**.

11.4. Também consta do TIPF a seguinte informação (fl. 136):

[...]

O sujeito passivo poderá verificar a autenticidade do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal, além de eventuais alterações e prorrogações, através do programa Consulta Procedimento Fiscal, disponível na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, <http://servicos.receita.fazenda.gov.br/Servicos/MPF/>, onde deverão ser informados o número do CNPJ ou CPF, conforme o caso, e o código de acesso constante neste termo. (Grifou-se)

11.5. Ao contribuinte fiscalizado, portanto, é dado acompanhar o procedimento fiscal, inclusive as alterações e prorrogações que possam vir a ocorrer, apenas informando o seu CNPJ e o código de acesso.

11.6. No caso em tela, efetuando a referida consulta obtemos o TDPF, colado a seguir:

[...]

11.7. Como se pode observar, o procedimento fiscal foi distribuído aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil em 09/12/2021 para ser executado até 08/04/2022 “podendo ser prorrogado sempre que necessário, o que de fato ocorreu por três vezes, conforme “Demonstrativo de Prorrogações”: a primeira

até 05/08/2022, a segunda até 02/12/2022 e a terceira até 31/03/2023. Outrossim, sofreu alteração em 24/10/2022, em razão de mudança de supervisor. DJ DRJ09 PR Fl. 700 Original Documento de 33 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP07.1024.12582.J7Z1.

PROCESSO 10280.737634/2022-90 ACÓRDÃO 109-019.723 – 6ª TURMA/DRJ09 17 11.8. Além do que, foram emitidos os Termos constantes dos autos, quais sejam:

- TIF – cientificado o sujeito passivo em 22/08/2022 (fls. 133 a 137);
- TIF nº 1 – ciência ao sujeito passivo em 16/09/2022 (fls. 597 a 601);
- TIF nº 2 – ciência em 21/11/2022 (fls. 609 a 612); e - Termo de Ciência do Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal – cientificado o sujeito passivo em 17/01/2023 (fls. 131/132 e fls. 617/618).

11.9. Portanto, ao contrário do alegado na peça contestatória, não houve “a recuperação da espontaneidade” pela empresa fiscalizada. Logo, os DARFs carreados aos autos às fls. 662 e 663 (cód. 2991), relativos às competências 01/2018 e 01/2019, cujo pagamento ocorreu somente em 11/11/2022 (fls. 664/665), não têm o condão de configurar a denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (Sem grifos no original)

11.10. E mais, ainda que se pudesse falar em recuperação da espontaneidade, os recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo em 11/11/2022 não poderiam configurar opção pelo regime da CPRB em relação aos anos de 2018 e 2019, uma vez que a opção é feita a cada ano, sendo irrevogável para todo o ano-calendário.

11.11. É o que se depreende da simples leitura do § 13 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011:

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

[...]

§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irrevogável

para todo o ano calendário. (Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015) (Grifo nosso)

11.12. Assim, não tendo a Contribuinte optado pelo regime substitutivo da CPRB nos anos-calendário de 2018 e 2019, contribuirá para a Previdência Social na forma prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. É o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, na redação dada pela IN RFB nº 1.597, de 2015:

Art. 1º [...]

[...]

§ 6º A opção pela CPRB será manifestada:

I – [...]

II - a partir de 2016, mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano ou à 1ª (primeira) competência para a qual haja receita bruta apurada, e será irrevogável para todo o ano-calendário.

[...]

§ 8º A contribuição previdenciária das empresas de que trata o caput que não fizerem a opção pela CPRB na forma prevista no § 6º incidirá sobre a folha de pagamento na forma prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, durante todo o ano-calendário. (Grifou-se)

11.13. Ressalte-se que a Impugnante não vinha realizando o recolhimento das contribuições nos termos dos arts. 8º e 8ºA da Lei nº 12.546, de 2011, no período da autuação, pois não havia efetuado qualquer recolhimento a título de CPRB (código de receita 2991) até o início do procedimento fiscal. Conforme destacado no Relatório Fiscal, “a empresa declarou que devia somente as contribuições destinadas ao FNDE e ao INCRA, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e as contribuições retidas desses segurados, que foram as contribuições declaradas conforme Anexos II e V” (item 3.1.14, fl. 75).

11.14. Logo, a não opção pelo regime da CPRB implica o recolhimento das contribuições previdenciárias da empresa, previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre as remunerações dos empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais.

11.15. Em relação aos documentos juntados às fls. 654/655 – cópia do Despacho nº 0553/221-EQREV/SRRF02/PA, exarado no Processo nº 10280.723269/2020-74, que concluiu pelo deferimento do pedido de conversão de Guias de Previdência Social – GPS para Documentos de Arrecadação de Receitas Federais – DARF (cód. 5041), relativo ao período de setembro de 2018 a agosto de 2020 (ANEXO I – fls. 656 a 660), trata-se de valores que já foram apropriados/utilizados em outros processos do sujeito passivo.

Da legislação aplicável à agroindústria de avicultura

12. A contribuição previdenciária patronal, incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que prestem serviços às empresas em geral, está disciplinada no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 (Lei do Custeio).

12.1. Na área rural, tais contribuições foram substituídas pela contribuição que incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção. Em relação às agroindústrias em geral, essa substituição ocorreu com a edição da Lei nº 10.256, de 2011, que inseriu na Lei de Custeio o art. 22A, que assim disciplina:

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:

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social;

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.

§ 1º (VETADO)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22 desta Lei.

§ 3º Na hipótese do § 2º, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros será excluída da base de cálculo da contribuição de que trata o caput.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura. (Grifou-se)

§ 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).

(Os grifos não constam do original)

12.2. Observa-se que o conceito de agroindústria foi positivado no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001, como sendo “o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros”. E a própria

lei, em seus parágrafos 2º, 4º, 6º e 7º, estabeleceu restrições à aplicação do regime substitutivo (que tratou especificamente das atividades rural e agroindustrial).

12.3. Em relação às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura e às sociedades cooperativas, o legislador definiu que, embora sendo consideradas agroindústrias, essas não poderão substituir a base de cálculo da folha de salários pela receita bruta (§ 4º), devendo continuar a recolher as contribuições previdenciárias na forma do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

12.4. Nesse sentido, a Instrução Normativa nº 971, de 2009, vigente à época dos fatos:

Art. 173. A partir de 1º de novembro de 2001, a base de cálculo das contribuições devidas pela agroindústria é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, exceto para as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura e para as sociedades cooperativas.

[...]

Art. 174. A base de cálculo das contribuições das agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura e das sociedades cooperativas, independentemente de terem ou não outra atividade comercial ou industrial, é a remuneração contida na folha de pagamento dos segurados a seu serviço.

[...]

Art. 175. As contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não, substituem as contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo devidas por:

I - produtores rurais pessoa física e jurídica;

II - agroindústrias, exceto as de piscicultura, de carcinicultura, de suinocultura e de avicultura.

[...]

§ 2º Não se aplica a substituição prevista no caput, hipótese em que são devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991:

I - às agroindústrias de piscicultura, de carcinicultura, de suinocultura e de avicultura, bem como às sociedades cooperativas, exceto no caso do inciso II do § 1º;

(Sem grifos no original)

12.5. Como se vê, as agroindústrias de piscicultura, de carcinicultura, de suinocultura e de avicultura foram expressamente excepcionadas do regime substitutivo por ato legal. Também não se aplica a substituição às indústrias que, embora desenvolvam as atividades relacionadas no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970, não se enquadrem como agroindústria, por não possuírem produção.

12.6. Dessa forma, reitera-se que as agroindústrias de piscicultura, de carcinicultura, de suinocultura e de avicultura devem contribuir para a Previdência Social e para Outras Entidades e Fundos como as empresas em geral, recolhendo as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e as correspondentes contribuições destinadas a Terceiros, sobre a remuneração dos seus empregados.

Das contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos

13. A Impugnante afirma que, “por ter direito a contribuição substitutiva, indicou corretamente o FPAS 604”, devendo “ser afastado também nesse tópico o auto de infração”.

13.1. Ora, como restou demonstrado nos autos, a Impugnante é uma agroindústria de avicultura e não fez opção válida pela CPRB (Lei nº 12.546, de 2011), não lhe sendo aplicável, portanto, a substituição.

13.2. Ao tratar da contribuição devida a Terceiros pela agroindústria, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, com a redação dada pela IN RFB nº 1071, de 2010, assim dispôs:

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) (Sem grifos no original)

[...]

13.3. Portanto, de acordo com o dispositivo transcrito, **vigente no período de ocorrência dos fatos geradores**, a Impugnante deveria entregar, mensalmente, uma GFIP para cada estabelecimento do setor de criação, utilizando o código FPAS 787 e código de outras entidades 0515, e uma GFIP para cada estabelecimento do

setor de abate e industrialização, utilizando código FPAS 507 e código de outras entidades 0079.

13.4. Assim, não merece reparos o lançamento também nesse ponto.

Da alegada limitação da base de cálculo das contribuições destinadas aos Terceiros

14. A Impugnante sustenta que a base de cálculo das contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos se submete ao limite de 20 (vinte) vezes o salário-mínimo, por força do art. 4º da Lei nº 6.950, de 04/11/1981, o qual não foi revogado expressa ou tacitamente.

14.1. Citando decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp 1.570.980, o sujeito passivo defende que o art. 3º do Decreto-lei nº 2.318, de 1986, somente revoga tal limite para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, não havendo revogação para as contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

14.2. Assim dispõe a legislação citada:

Lei nº 6.950, de 1981

Art. 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

Decreto-Lei nº 2.318, de 1986

Art. 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário-mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981.

14.3. Como se pode observar, a limitação de 20 (vinte) salários-mínimos fixada no art. 4º da Lei nº 6.950, de 1981, foi revogada pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318, de 1986. Isso porque, uma vez revogado o artigo, não há como subsistir em vigor o seu parágrafo. Quando um artigo é revogado, não apenas o que estava disposto em seu “caput”, mas igualmente todas as disposições que complementavam aquele “caput”, ou seja, as disposições de seus parágrafos, são também revogadas.

14.4. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput ou, como anotado por Arthur Marinho, "(...) parágrafo sempre foi, numa lei, disposição secundária de um artigo em que explica ou modifica a disposição principal". (Marinho, Arthur de Souza. Sentença de 29 de setembro de 1944, in

Revista de Direito Administrativo. vol. I, p. 227). Esta também é a posição de Pinheiro, Hésio Fernandes. Técnica legislativa. 1962, p. 100.

14.5. Esse é um raciocínio lógico, que encontra amparo no art. 10 da Lei Complementar nº 95, de 26/02/1998, o qual assevera que a unidade básica de articulação é o artigo, que pode ou não se desdobrar em parágrafos ou em incisos. Assim, sempre que determinado artigo tiver parágrafos, estes serão sempre complementos, aditivos ou restritivos, do que consta no “caput” desse artigo.

14.6. Portanto, os parágrafos compõem o artigo, embora, por óbvio, não componham o caput (apenas complementam ou excepcionam). Sendo assim, como o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318, de 1986, é claro ao se referir ao “art. 4º da Lei nº 6.950” e não exclusivamente ao “caput”, tem-se que a norma ali enunciada (fim do limite) estende-se a todo o art. 4º da Lei nº 6.950, de 1973, inclusive ao parágrafo único.

14.7. Não obstante o precedente jurisprudencial trazido aos autos pela Impugnante, é certo que não existe até a presente data decisão proferida no âmbito judicial a vincular a administração pública. Sobre o tema, convém mencionar a disposição contida no já citado artigo 26 A do Decreto nº 70.235, de 1972, que relaciona os casos em que é permitido, no âmbito do processo administrativo fiscal, o reconhecimento da inaplicabilidade da lei, situações inexistentes no caso aqui apreciado:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

14.8. Apenas a título elucidativo, convém mencionar a existência de recente jurisprudência proferida pelo TRF da 4ª Região cuja tese milita em favor da insubsistência da limitação pretendida pela impugnante, conforme abaixo transcrito:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDANDO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS (SISTEMA S, INCRA E SALÁRIO EDUCAÇÃO). LIMITAÇÃO. 20 SALÁRIOS-MÍNIMOS. ART. 4º DA LEI 6.950/81. REVOGAÇÃO.

(...)

5. A limitação de 20 salários-mínimos, prevista no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/81, também foi revogada junto com o caput do mesmo artigo, pelo Decreto-Lei nº 2.318/86, uma vez que não é possível subsistir em vigor o parágrafo, estando revogado o artigo correspondente. (Destaquei)

14.9. Assim dispõe a decisão judicial acima mencionada:

A Lei nº 6.950/81 alterou a Lei nº 3.807/60, fixando novo limite máximo do salário-de-contribuição previsto na Lei nº 6.332/76, e deu outras providências. No art. 4º, preceituou:

"Art 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições para fiscais arrecadadas por conta de terceiros."

Como se vê, à época, a exigência das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a terceiros restou limitada ao valor correspondente a 20 vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Todavia, o art. 4º da Lei nº 6.950/81 foi revogado posteriormente pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86, que assim dispõe:

"Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário-mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981."

Dessa forma, a limitação de 20 salários-mínimos, prevista no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/81, também foi revogada junto com o caput do mesmo artigo, pelo Decreto-Lei nº 2.318/86, uma vez que não é possível subsistir em vigor o parágrafo, estando revogado o artigo correspondente.

Nesse sentido, registro precedentes desta Corte:

TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO COMUM. CONTRIBUIÇÕES. EC Nº 33/2001. RECEPÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ART. 4º DA LEI Nº 6.950/81. INAPLICABILIDADE. REVOGAÇÃO PELO DECRETO Nº 2.138/86 1. As contribuições destinadas ao INCRA, SEBRAE, SENAI/SESI e FNDE não foram revogadas pela EC nº 33/2001, inexistindo incompatibilidade das suas bases de cálculo com as bases econômicas mencionadas no art. 149, § 2º, inciso III, alínea a, da CF. 2. A limitação de 20 salários mínimos, prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, foi revogada juntamente com o caput do artigo 4º, pelo Decreto-Lei nº 2.318/86, pois não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente. 3. Sentença mantida. (TRF4, AC 5005457-96.2017.4.04.7205, SEGUNDA TURMA, Relator ANDREI PITTEN VELLOSO, juntado aos autos em 27/09/2018)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES. LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/81. INAPLICABILIDADE. DISPOSITIVO REVOGADO PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/86. 1. A limitação de 20 salários-mínimos, prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, foi revogada juntamente com o caput do artigo 4º, pelo Decreto-Lei nº 2.318/86, pois não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente. 2. Sentença mantida. (TRF4, AC 5016440-86.2019.4.04.7108, SEGUNDA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, juntado aos autos em 26/03/2020)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. SALÁRIO EDUCAÇÃO. INCRA. SENAI. SESI. SEBRAE. BASE DE CÁLCULO. LIMITE. 20 SALÁRIOS-MÍNIMOS. INAPLICABILIDADE. LIMINAR. INDEVIDA. O limite de 20 salários-mínimos, uma vez estabelecido pela Lei nº 6.950, de 1981, para o salário-de-contribuição do empregado, não condiciona a incidência das contribuições que tem por objeto a folha de salários do empregador, não havendo relevância da fundamentação do mandado de segurança, bastante à concessão da liminar, em que se alega a indevida incidência das contribuições devidas ao Salário-Educação, Incra, Senai, Sesi, Sebrae. (TRF4, AG 5004412-36.2020.4.04.0000, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 18/03/2020)

Por fim, cumpre referir que, embora não desconhecendo recente precedente do STJ (AgInt no REsp 1570980/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2020, DJe 03/03/2020), mantém-se o entendimento adotado pela jurisprudência desta Corte, ante a ausência de recurso repetitivo acerca da matéria. (Destaquei).

14.10. Cite-se, ainda, o fato de a Lei nº 11.457, de 2007, que trata da competência da RFB para arrecadar as contribuições devidas a Terceiros, tratar da base de cálculo destas contribuições sem fixar limite para a sua incidência, nos termos do dispositivo abaixo transcrito:

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

(...)

§ 2º O disposto no caput deste artigo abranjerá exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.

§ 3º As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art.2º desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial.

14.11. Ressalte-se ainda que, embora a questão esteja sob análise do STJ, não há decisão definitiva que vincule esta julgadora até a presente data. Destarte, não é possível ajustar a base de cálculo ao limite de 20 salários-mínimos, incidentes sobre as contribuições devidas a Terceiros, como pretende o sujeito passivo.

Das alíquotas GILRAT e FAP

15. Extrai-se do Relatório Fiscal que a contribuição prevista no inciso II do art. 22 da Lei 8.212, de 1991, foi calculada com base no enquadramento no correspondente grau de risco da atividade, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE (art. 202, Decreto nº 3.048, de 1999).

15.1. No item 3.1.15. do Relatório Fiscal, assim destaca a autoridade autuante:

[...]

d) [...] O CNAE correspondente à atividade preponderante da SANTA IZABEL é 0155-5/01 (criação de frangos para corte). Para esta atividade, o risco ambiental do trabalho é considerado grave e, portanto, a alíquota é 3%, de acordo com o Anexo V – Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco (Conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas) – do Decreto nº 3.048, de 1999, com redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009.

e) A fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes do trabalho, foi criado o FAP – Fator Acidentário de Prevenção (art. 10 da Lei nº 10.666, de 2003, regulamentado pelo art. 202-A do Decreto nº 3.048, de 1999), que consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de 0,5000 a 2,0000 aplicado às alíquotas constantes das alíneas “a” a “c”, II, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. De acordo com o § 5º do art. 202-A do Decreto nº 3.048, de 1999, o Ministério da Previdência Social divulga na rede mundial de computadores o FAP de cada estabelecimento da empresa. O FAP dos estabelecimentos da SANTA IZABEL, em 2018 e 2019, estão indicados no Quadro 5 conforme constam nos sistemas da Receita Federal.

f) Ressalte-se que para os estabelecimentos 0015 a 0017, pela inexistência de informações sobre o FAP nos sistemas da Receita Federal do Brasil, utilizamos os informados pelo contribuinte na GFIP ou no eSocial, conforme Quadro abaixo:

Quadro 5.2 – FAP

Estabelecimento	CNAE preponderante	FAP	
		2018	2019
0015-80	0155-5/01 (criação de frangos para corte)	1,0000	1,0000
0016-60	0155-5/01 (criação de frangos para corte)	1,0000	1,0000
0017-41	0155-5/01 (criação de frangos para corte)	1,0000	1,0000

15.2. Na peça contestatória apresentada, a Impugnante afirma que “o cálculo realizado pelo Sr. Auditor Fiscal se utiliza de base de cálculo equivocada, novamente, em função de partir da premissa equivocada que a impugnante deveria realizar o pagamento da contribuição previdenciária como as empresas em geral”. Entende que as alíquotas GILRAT e FAP foram corretamente utilizadas, “uma vez que não estava obrigada a utilizar os índices mais altos, haja vista que adota medidas regulares para mitigação de risco com o fornecimento de EPIs, nos termos em que assegura o entendimento exarado pelo Supremo tribunal federal”, motivo pelo qual requer a improcedência dos Autos de Infração.

15.3. Razão não lhe assiste, todavia. Conforme já demonstrado neste voto, a empresa autuada é uma agroindústria de avicultura e, como tal, deve contribuir sobre o total das remunerações pagas aos segurados que lhe prestem serviços (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22) nos anos-calendário de 2018 e 2019. No caso em tela, para apurar as contribuições devidas, a autoridade fiscal, após analisar arquivos digitais das folhas de pagamentos em formato MANAD, referente aos anos-calendário de 2018 e 2019, e comparar com as informações declaradas em GFIP, eSocial e na escrituração contábil, não encontrou divergências entre esses documentos, de modo que utilizou como base de cálculo os valores de remuneração informados em GFIP pela própria Impugnante.

15.4. Quanto à utilização de EPIs, tal alegação não se mostra suficiente para o provimento da defesa, uma vez que o sujeito passivo não traz qualquer comprovação de ter fornecido EPI certificado e de ter cobrado o seu uso. Aliás, sequer especifica quais equipamentos teria fornecido. Improcedem, portanto, as razões apresentadas pela Impugnante.

Da alegada inexistência de sonegação e ausência de omissão de informações

16. Segundo a Impugnante, não há qualquer fundamento para justificar a alegação de sonegação fiscal, indício de fraude, assim como não há que se falar em omissão de informação, muito menos em declaração falsa por parte da ora impugnante, uma vez que “apresentou todos os documentos e informações pertinentes à Autoridade Tributária”, demonstrando a receita da empresa no período fiscalizado.

16.1. Pois bem, inicialmente, em relação ao solicitado nos Termos de Intimação Fiscal (TIF), a autoridade autuante informa no item 2.2.10. do Relatório Fiscal que não foram apresentadas as seguintes informações:

a) Detalhamento do processo produtivo e das atividades desenvolvidas nos estabelecimentos 0015-80, 0016-60, 0017-41, 0018-22, 0019-03, 0020-47, 0021-28;

b) Sobre a eventual existência de ações judiciais relacionadas à matéria sob fiscalização;

c) Detalhamento dos produtos produzidos, bem como dos respectivos insumos, produtos intermediários e matérias-primas utilizados no processo produtivo dos estabelecimentos 0015-80, 0016-60, 0017-41, 0018-22, 0019-03, 0020-47, 0021-28;

d) Relação dos produtos adquiridos de terceiros para revenda.

16.2. Quanto à conduta da empresa fiscalizada, ao tratar da multa de ofício, a Auditora-Fiscal destaca que esta utilizou o código FPAS 604 em todas as GFIP dos seus estabelecimentos em 2018 e 2019 e, “Por meio desse artifício, consistente na utilização de código FPAS incorreto, deixou de apurar o valor devido de contribuições previdenciárias e as destinadas ao SENAR, em relação ao setor de criação e ao SESI, SENAI e SEBRAE, em relação ao setor de abate e industrialização”.

16.3. A autoridade fiscal justifica a aplicação da multa de ofício no percentual de 150% da seguinte forma (fls. 78 a 80):

[...]

5.1.4. O conjunto de ações implementadas pela SANTA IZABEL descarta completamente qualquer hipótese de erro escusável, tendo em vista se tratar de prática reiterada, que se estendeu ao longo de dois anos, e que trouxe benefícios financeiros significativos e incontestáveis à empresa, ao anular os valores devidos das contribuições previdenciárias e destinadas ao SENAR, SESI, SENAI e SEBRAE sob seu encargo.

5.1.5. Cumprе ressaltar que o sujeito passivo foi fiscalizado em anos-calendário anteriores nos quais incidiu nos mesmos procedimentos e, ainda assim, não efetuou quaisquer modificações em suas declarações e recolhimentos no período sob fiscalização.

5.1.6. Com o procedimento adotado pelo sujeito passivo, valores expressivos deixaram de ser repassados aos cofres da Previdência Social e às outras entidades e fundos (Terceiros) que prestam serviços importantes à indústria e à atividade rural.

[...]

5.1.8. A despeito disso e contrariando as normas que definem as obrigações previdenciárias da empresa, a SANTA IZABEL decidiu manipular as declarações e escriturações fiscais de modo a, simplesmente, não contribuir para Previdência Social, nem sobre a folha de salários dos seus empregados, nem sobre a receita proveniente das suas atividades. Promoveu a retenção

e o recolhimento dos valores devidos por seus trabalhadores, mas nada recolheu das contribuições previdenciárias sob seu encargo.

[...]

5.1.10. Ante os acontecimentos relatados, é patente a vontade manifesta, a intencionalidade da empresa sonegar as contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros sob seu encargo, colocando-se, dessa maneira, em uma situação fiscal totalmente afastada da realidade e das exigências legais, caracterizando uma ação dolosa de fuga à justa tributação.

5.1.11. O objetivo da multa de ofício é punir aqueles contribuintes que não cumprem suas obrigações tributárias e sua graduação deve ser proporcional à gravidade das infrações cometidas. Não haveria equidade se, num caso de sonegação como este, aplicássemos a multa mínima, que é aplicada nos casos de simples omissão.

(Os grifos não constam do original)

16.4. Dessa forma, tendo em vista a conduta da Impugnante, a Fiscalização aplicou a multa de ofício qualificada sobre o valor das contribuições lançadas de ofício, de acordo com o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (incluído pela Lei nº 11.941, de 2009), combinado com o inciso I do caput e o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007). Tais dispositivos estão assim redigidos:

Lei nº 8.212, de 1991

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

[...]

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) (Grifou-se)

16.5. Para a autoridade fiscal, a Impugnante incorreu na hipótese de sonegação, conforme o disposto no artigos 71 da Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

[...]

16.6. As circunstâncias relatadas pela Fiscalização evidenciam o intuito deliberado do sujeito passivo de reduzir o montante do tributo devido, mediante expedientes destinados a subtrair dos cofres públicos parte substancial da obrigação principal de sua responsabilidade, bem como, a intenção de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária.

16.7. A prática sistemática e reiterada do sujeito passivo (fiscalizado em anos-calendário anteriores nos quais incidiu nos mesmos procedimentos) de oferecer menos do que devia à tributação demonstra não se tratar de mero equívoco; ao contrário, torna evidente a sua vontade e deliberação de sonegar as contribuições devidas à Seguridade Social.

16.8. Vale lembrar, outrossim, que a aplicação da multa de ofício decorre de previsão legal, tendo caráter irrelevável. É ato vinculado, não cabendo à esfera administrativa se pronunciar sobre os critérios que informaram o legislador quando da feitura da lei. Portanto, deve ser aplicada pela autoridade fiscal sempre que for identificada a subsunção do fato (conduta) à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, parágrafo único, do CTN, o que ocorreu no caso em tela.

16.9. Dessa forma, estando caracterizado o intuito doloso e, sendo esse o fundamento para a aplicação da multa qualificada, consoante previsto no dispositivo ante transcrito, conclui-se que a prática adotada pelo sujeito passivo enseja a qualificação da multa de ofício, mostrando-se descabida qualquer manifestação no sentido de seu cancelamento.

16.10. Inclusive, restou também formalizada Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, em face da constatação, em tese, da prática do crime de sonegação de contribuição previdenciária, tipificado no inciso III do artigo 337-A do Código Penal, incluído pela Lei nº 9.983, de 2000, pela omissão em GFIP das receitas decorrentes da comercialização da sua produção, e da identificação da ocorrência, em tese, do crime contra a ordem tributária, tipificado no art. 1º, I, da Lei nº 8.137, de 1990, pela supressão das contribuições destinadas à Previdência Social e daquelas destinadas ao SESI, SENAI, SEBRAE e SENAR, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados que lhe prestaram serviços, mediante a utilização de código FPAS diverso do que deveria constar em GFIP.

16.11. Ao final da peça contestatória, a Impugnante requer o cancelamento da Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP. Cumpre esclarecer, todavia, que as

representações fiscais para fins penais configuram meras comunicações ao Ministério Público de constatação de prática de atos que, em tese, caracterizariam ilícito penal e configuram exercício de ato de ofício do Auditor-Fiscal da Receita Federal, que, portanto, não estão sujeitos nem a exame, nem a controle por parte deste órgão de julgamento.

16.12. A propósito, deve-se dizer que esta autoridade julgadora é incompetente para apreciar a matéria, pois, nos termos da norma contida no art. 330 do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME nº 284, de 27/06/2020 (DOU de 27/07/2020), às Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil compete conhecer e julgar apenas impugnações e manifestações de inconformidade, depois de instaurado o litígio. Eis o teor do dispositivo referido:

Art. 330. Às Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ), com jurisdição nacional, compete conhecer e julgar, depois de instaurado o litígio,

impugnações e manifestações de inconformidade em processos administrativos fiscais:

I - de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive devidos a outras entidades e fundos, e de penalidades;

II - de infrações à legislação tributária das quais não resulte exigência de crédito tributário;

III - relativos à exigência de direitos antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais; e IV - contra apreciações das autoridades competentes em processos relativos:

a) a restituição, compensação, ressarcimento, reembolso, suspensão e redução de alíquotas de tributos;

b) a Pedido de Revisão da Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (Perc);

c) a indeferimento de opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e pelo Simples Nacional; e

d) a exclusão do Simples e do Simples Nacional.

[...]

16.13. Ressalte-se, ademais, que a incompetência dos órgãos julgadores administrativos para a matéria ficou expressamente declarada por meio da Súmula CARF nº 28, que possui efeito vinculante em relação à administração tributária federal, nos termos da Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, e que assim dispõe:

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

16.14. Dessa forma, resta evidente que não cabe a este órgão julgador se manifestar acerca dos argumentos opostos pela Impugnante contra a formalização da referida RFFP, devendo o presente voto limitar-se às alegações relacionadas à exigência de crédito tributário.

Da alegação de decadência

17. A Impugnante afirma que “o crédito tributário foi parcialmente atingido pela decadência, nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, argumentando que “os supostos débitos objeto do AINF são referentes ao mês de janeiro de 2018”, devendo “ser reconhecida a ocorrência da decadência parcial do crédito tributário, uma vez que ocorreu a homologação tácita em relação ao mês de janeiro/18”.

17.1. Ocorre que, havendo imputação de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte, a contagem do prazo de decadência não se faz pelo art. 150, § 4º, do CTN, consoante excepciona a parte final do referido dispositivo:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (Grifo nosso)

[...]

17.2. No caso em tela, conforme demonstrado nos autos, a Impugnante agiu com dolo, incorrendo na hipótese de sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964), o que atrai a aplicação do art. 173, I, do CTN, ou seja, o termo de início para contagem do prazo decadencial passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (§ 4º do art. 150 c/c art. 173, I):

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (Grifou-se)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

[...]

17.3. Assim, para as contribuições previdenciárias relativas ao ano-calendário de 2018, tem-se que o prazo decadencial se iniciou, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, no primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, em **01/01/2019** e, conseqüentemente, encerrar-se-á em **31/12/2024**. Nesse sentido, como a ciência do lançamento ocorreu em **17/01/2023**, os fatos geradores ocorridos no período do débito (01/01/2018 a 31/12/2019), não foram atingidos pela decadência.

17.4. Insta ressaltar que, ainda que fosse aplicável ao caso o art. 150, § 4º, do CTN, como pretende a Impugnante, o crédito tributário exigido não estaria extinto pela decadência, eis que as contribuições relativas à competência mais antiga (01/2018) só poderiam ser exigidas em fevereiro de 2018, de modo que a decadência somente teria se operado em fevereiro de 2023 (no caso, a ciência do lançamento ocorreu em 17/01/2023).

17.5. Dessa forma, os valores lançados nos autos de infração não estão extintos pela decadência, não sendo possível acatar as razões expostas na peça impugnatória.

Do ônus da prova

18. No caso presente, a peça impugnatória apresentada às fls. 625 a 653 traz inúmeras alegações, porém, desprovidas de provas e incapazes de infirmar o lançamento fiscal.

18.1. Insta salientar que o princípio do ônus da prova é inerente a todo ordenamento jurídico, sendo que deve ser obedecido também na esfera administrativa. A norma contida no art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que o impugnante deve mencionar “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”, ou seja, não apenas os motivos de fato e de direito que configurem causas impeditivas ou modificativas do fato apontado pela autoridade lançadora como gerador do lançamento, mas a prova dessas causas.

18.2. Há que se ressaltar que o lançamento, devidamente motivado, consiste em ato administrativo que goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade, cabendo ao impugnante a obrigação de comprovar e justificar o que alega, trazendo elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

18.3. De acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal, o momento para a juntada de documentos no processo administrativo é juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas e desde que mediante requerimento à autoridade julgadora.

18.4. Sobre a produção probatória, releva transcrever os seguintes dispositivos do citado Decreto:

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

[...]

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

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)

18.5. Nesse contexto, deve-se frisar que é ineficaz a simples manifestação de discordância do contribuinte sem a identificação concreta de fatos e motivos, acompanhada de documentos hábeis a comprovar a improcedência do lançamento.

(destaques no original)

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, reconhecendo que a multa qualificada deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

