



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10670.001041/2009-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.807 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de dezembro de 2019
Recorrente RIMA INDUSTRIAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2000 a 31/07/2005

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta qualquer nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

No Processo Administrativo Fiscal, em sede de litígio, é dever do contribuinte demonstrar, com documentos hábeis e idôneos, a sua tese, sendo ônus do sujeito passivo provar que o lançamento de ofício é equivocado, valendo-se de todos os meios de prova permitidos em direito para tanto. Incumbe a quem alega, na forma definida pela legislação, o ônus de provar a ocorrência do fato impeditivo, modificativo ou extintivo. Se entende que a prova já consta dos autos, compete-lhe demonstrar analiticamente o que afirma. Não comprovadas ou demonstradas de forma analítica às alegações, mantém-se incólume a decisão hostilizada.

A realização de diligência ou de perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida pelas partes, ou que o fato a ser provado ou a prova colacionada necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador. Neste contexto, a autoridade julgadora indeferirá o pedido de diligência ou de perícia que considerar prescindível ou impraticável. Estando presentes nos autos todos os elementos para a formação da convicção, necessários para efetivar a análise que resolverá a lide, inclusive inexistindo quesitos para justificar a prova e ausentes esclarecimentos e especificações quanto às alegações, apresentando-se essas de forma genérica, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e/ou de perícia.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. TERCEIROS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO COMO PRODUTOR RURAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO PARA

LANÇAR CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS NÃO RECONHECENDO A CONDIÇÃO DE PRODUTOR RURAL. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4.º, CTN. PAGAMENTO ANTECIPADO CONSIDERADO.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4.º, do CTN, para as contribuições sociais previdenciárias, cuja natureza é de tributo sujeito a lançamento por homologação, não se observando dolo, fraude ou simulação, considera-se a existência de pagamento antecipado o recolhimento efetivado pelo contribuinte, a título de contribuição de Terceiros, como produtor rural, ainda que, no lançamento de ofício, a fiscalização não reconheça essa condição e efetue o lançamento suplementar. Ocorrendo a caducidade ao aplicar o prazo decadencial a partir do fato gerador, deve-se declarar o perecimento do direito potestativo da Administração Tributária de realizar o lançamento das competências fulminadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/01/2000 a 31/07/2005

CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS. CUSTEIO. EMPRESA COM MAIS DE UM ESTABELECIMENTO E MAIS DE UMA ATIVIDADE. ATIVIDADE RURAL E ATIVIDADES AUTÔNOMAS DE NATUREZA NÃO RURAL. CONCEITO DE ATIVIDADE ECONÔMICA PREPONDERANTE DA EMPRESA. REGRA DE ENQUADRAMENTO ÚNICO PARA TODA A EMPRESA (MATRIZ E FILIAIS), INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 351 DO STJ, CONSTRUÍDA PARA O SAT/RAT/GILRAT, QUE PERMITE DIFERENCIAÇÃO PELO CNPJ. EMPRESA INDUSTRIAL EM SUA CONCEPÇÃO ECONÔMICA INTEGRAL. ATIVIDADE RURAL EM ESTABELECIMENTO/FILIAL DOTADO DE CNPJ. RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO COMO PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. ENQUADRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Com exceção das agroindústrias, é vedada às empresas, compreendidas a partir de seu todo (matriz e filiais), integrada por todos os estabelecimentos com CNPJ, que exploram outra atividade econômica, além da atividade rural, a prerrogativa de apurar contribuições como produtor rural pessoa jurídica.

A empresa, concebida como um todo, que desempenha outra atividade econômica autônoma de natureza comercial, industrial ou de serviços não está sujeita às contribuições destinadas ao produtor rural pessoa jurídica na forma do regime do art. 25 da Lei 8.870, de 1994. A empresa (a pessoa jurídica), nessa conceituação, composta de sua matriz e filiais, e não cada estabelecimento de modo isolado, é a responsável pelo pagamento das contribuições destinadas a Terceiros.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEGALIDADE. MULTA VARIÁVEL. ALEGAÇÃO DE MULTA INCONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

A multa de ofício é definida objetivamente pela lei e decorre do lançamento de ofício quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que determina a aplicação de penalidade pecuniária, sob o fundamento do seu efeito confiscatório (Súmula CARF n.º 2).

MULTA. LANÇAMENTO ANTERIOR A MEDIDA PROVISÓRIA 449. LEI 11.941. AUTO DE INFRAÇÃO. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN.

Súmula CARF n.º 119. No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para declarar a decadência das competências de 01/2000 a 10/2000, inclusive, bem como para que se observe o cálculo da multa mais benéfica, nos termos da Súmula CARF n.º 119. Vencidos os conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Mário Hermes Soares Campos, deram provimento ao recurso em menor extensão.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Mario Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Fl. 4 do Acórdão n.º 2202-005.807 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10670.001041/2009-21

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 329/345, com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 315/325), proferida em sessão de 03/02/2010, consubstanciada no Acórdão n.º 02-25.402, da 8.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ/BHE), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação (e-fls. 246/259), mantendo-se o crédito tributário, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/07/2005

CONTRIBUIÇÕES PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. PESSOA JURÍDICA EXPLORANDO OUTRAS ATIVIDADES AUTÔNOMAS.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

O produtor rural pessoa jurídica que se dedique a mais de uma atividade econômica autônoma deve contribuir com base na remuneração de todos os seus trabalhadores independentemente da atividade em que atuam.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A aplicação de penalidade mais benéfica dar-se-á quando do pagamento ou parcelamento do débito pelo contribuinte, ou, não se subsumindo às mencionadas hipóteses, quando do ajuizamento da execução fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento substitutivo de outro anterior anulado em 22/04/2009 (e-fls. 288 e 307/308) por vício formal, em sua essência e circunstância, no Procedimento Fiscal n.º 0610800.2009.00195, DEBCAD 37.228.467-1, para fatos geradores ocorridos nas competências de 01/2000 a 07/2005, com o procedimento iniciado em 25/05/2009 (e-fl. 234), com auto de infração juntamente com as peças integrativas lavrado em 08/06/2009 (e-fls. 2/231 e 239), com Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 240/242), tendo o contribuinte sido notificado em 29/06/2009, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação (e-fls. 315/325), pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra o contribuinte RIMA INDUSTRIAL S. A. no montante de R\$ 376.895,20, relativo às competências de 01/2000 a 06/2003, 06/2004, 07/2004, de 01/2005 a 07/2005, consolidado em 08 de junho de 2009.

Conforme relatórios Discriminativo Analítico do Débito – DAD) (fls. 04/41), Discriminativo Sintético do Débito – DSD (fls. 42/63) e Discriminativo Sintético por Estabelecimento – DSE (fls. 64/71), foram lançadas contribuições apuradas referentes aos estabelecimentos da empresa que possuem n.º de CNPJ com os finais, "0005-31", "0006-12", "0007-01", "0008-84", "0009-65" e "0014-22".

De acordo com o Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 237/239), o crédito é referente às contribuições devidas à Outras Entidades e Fundos (INCRA e SENAR),

incidentes sobre a remuneração dos empregados vinculados aos estabelecimentos que exploram a atividade rural.

Consta, ainda, no citado relatório:

- que o presente Auto de Infração – AI foi lavrado em substituição à parte patronal lançada por meio da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, DEBCAD n.º 35.843.723-7, de 17 de novembro de 2005, julgada nula por vícios formais;

- que a empresa tem como atividade principal a produção de magnésio e ferro ligas, tendo como filiais algumas fazendas produtoras de lenha e de carvão que são utilizadas na produção industrial;

- que em relação a essas fazendas o contribuinte efetuou recolhimentos considerando que seria aplicável a substituição das contribuições patronais incidentes sobre a Folha de Pagamentos por aquelas incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção rural;

- que tal entendimento não tem respaldo legal, já que o § 22, do artigo 201, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999, dispõe que a pessoa jurídica que, além de explorar outra atividade econômica autônoma, no mesmo estabelecimento ou em estabelecimento distinto, independente de qual seja a atividade preponderante, contribui com base nos valores das Folhas de Pagamento dos segurados a seu serviço;

- que posteriormente à constituição do lançamento anulado, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n.º 8 declarando inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991 e como consequência os prazos decadenciais para lançamento dos créditos passaram a ser aqueles previstos no CTN;

- que foi aplicado o prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional – CTN, artigo 173, inciso I; uma vez que não houve recolhimento antecipado do crédito tributário e tendo em vista que o contribuinte não declarou, por meio de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, as remunerações contidas em Folhas de Pagamento. Limitando-se a enviar, incorretamente, GFIP com FPAS 604;

- que o presente auto é composto apenas do levantamento FPR – Folha de Pagamento Rural onde foram lançados os valores mensais das remunerações pagas aos trabalhadores rurais;

- que as multas referentes ao descumprimento de obrigações acessórias relativas a erros e omissões em GFIP, relacionadas aos ao citado levantamento foram lançadas nos Autos de Infração, não anulados, DEBCAD ns.º 35.843.721-0 e 35.843.722-9, ambos de 16/11/2005;

- que para apuração do crédito originalmente constituído na NFLD foram verificados os seguintes documentos: Diário, Razão, Folhas de Pagamento e GFIP;

- que no Discriminativo Analítico do Débito – DAD estão discriminados as competências, as rubricas, as respectivas alíquotas aplicadas e os valores apurados. Houve apropriação das Contribuições Patronais recolhidas que incidiram sobre o valor da produção rural sendo que esses valores foram lançados como crédito ao contribuinte no campo "Créditos Considerados do DAD" e conforme Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA e Relatório de Documentos Apresentados – RDA.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil juntou aos autos do processo 10670.001040/2009-86, AI DEBCAD n.º 37.228.466-3 manifestações do contribuinte relativas a intimação para apresentação de documentos, cópias de "Procuração", cópia de Ata de Assembleia Geral, publicada em 21/11/2008 e cópia de Ata de Assembleia Geral, publicada em 27/06/2006 (fls. 271/277).

A ação fiscal foi precedida do Termo de Início de Procedimento Fiscal TIPF (fls. 229/230), do qual foi dada ciência ao contribuinte, por via postal, no dia 25/05/2009, conforme AR RO 65627124 9 BR (cópia fl. 231).

A documentação para realização do Procedimento Fiscal foi solicitada por meio do mencionado TIPF e por meio do Termo de Intimação Fiscal – TIF (cópia de fls. 233/234) emitido em 04/06/2009.

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado para substituir a Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos (NFLD), DEBCAD 35.843.723-7, cientificada em 17/11/2005, anulada em razão de vícios formais. O vício formal era a inclusão de competências decaídas. A nulidade foi declarada através de despacho decisório em 22/04/2009 (e-fls. 307/308), o qual foi juntado aos autos após despacho observando a necessidade destes autos estarem instruídos com documentos do lançamento pretérito (e-fls. 288).

Do lançamento pretérito ainda foi juntada aos autos a Decisão-Notificação n.º 11.424.4/127/2006, na qual consta que o lançamento anterior foi consolidado em 16/11/2005 e efetivado em 17/11/2005 (e-fls. 290/294). Referido lançamento anulado foi de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa e a destinada aos terceiros (Salário Educação – FNDE, SENAR e INCRA), abrangendo as competências (períodos de apuração) 01/1999 a 13/2004, também estava inclusa a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT).

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente em 28/07/2009 (e-fls. 245 e 246/259). Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada (e-fls. 315/325), pelo que peço vênha para reproduzir:

Cientificado do presente auto em 29/06/2009, por via postal conforme AR SO 06609251-5 BR (fl. 283), a empresa autuada apresentou defesa (fls. 243/256) em 28/07/2009 conforme despacho de fl. 310, na qual, basicamente, alega:

- que “(...) as pessoas jurídicas que recolheram a contribuição à Seguridade Social, que ora se exige (...) não possuem outra atividade econômica além da rural. Devida, assim, a contribuição incidente sobre a produção rural em atendimento às normas legais aplicáveis à espécie (...)”;

- que em relação a este lançamento a autoridade administrativa se afastou do disposto na legislação ao não fazer incidir a Súmula Vinculante n.º 8 do Supremo Tribunal Federal – STF;

- que “(...) todo e qualquer lançamento tributário realizado antes de janeiro de 2004 está albergado pela decadência/prescrição tributários (...)”, por força da Súmula Vinculante n.º 8 do STF;

- que “(...) a partir de 1994, os produtores rurais pessoa jurídicas passaram a ter tratamento diferenciado quanto ao recolhimento das contribuições devidas ao INSS nos termos do artigo 25 da Lei n.º 8.870/1994 (...)”, passando a pagar contribuição à Seguridade Social com base na receita advinda da sua produção em substituição à contribuição devida sobre a folha de pagamento prevista no artigo 22 da Lei n.º 8.212/1991;

- que “(...) as empresas autuadas na presente NFLD inscritas no CNPJ 18.279.158/0005-31, 18.279.158/0006-12, 18.279.158/0007-01, 18.279.158/0008-84, 18.279.158/0009-65 e 18.279.1580014-22 são todas, exclusivamente, dedicadas à atividade rural, classificando-se como produtoras rurais, como comprovam as suas respectivas inscrições (doc. anexo) (...)”;

- que o enquadramento das empresas objeto da autuação pode ser extraído da própria redação do artigo 2.º da Instrução Normativa n.º 60/2001 do INSS e do inciso II, alínea "b" e inciso IV do item 2 da Instrução Normativa – IN SRP n.º 03/2005 em que a atividade de carvoejamento é classificada como industrialização rudimentar, portanto, produção rural;

- que “(...) a própria recorrente já teve decisão judicial neste sentido, enquadrando a sua atividade de silvicultura e produção de carvão como rural (...)”;
- que “(...) não existe, destarte, qualquer previsão legal que autorize a tributação dos produtores rurais pessoas jurídicas com base na folha de pagamento como se pretende no presente lançamento. (...)”;
- que “(...) mesmo com o cancelamento do auto originário de n.º 35.843.723-7, manteve-se os Autos de Infração n.º 35.843.721 e 35.843.722-9, por alegada falta de informação de todos os fatos geradores em GFIP, bem como o preenchimento da mesma com erro. (...)”. Que como a NFLD DEBCAD 35.843.723-7 não mais existe os citados Autos de Infração relacionados a GFIP por serem acessórios não podem prosperar;
- que “(...) não há fato gerador da contribuição à Seguridade Social incidente sobre folha de pagamento, mas somente sobre a produção rural.”;
- que o Auto de Infração é ilícido, “(...) vislumbra-se no combatido Auto de Infração valores que não correspondem a base de cálculo (...) Vide, por exemplo, a base de cálculo adotada no DAD (R\$ 22.443,28), quando a "correta" seria R\$ 22.433,28. Ainda, dentre outras, adotou-se R\$ 49.935,98 "ao invés" de R\$ 20.010,04”;
- que “(...) o abatimento havido e relação à contribuições pagas com base na produção rural não restaram cabalmente discriminadas (...)”;
- que requer “(...) a produção de todas as provas admitidas em direito, em especial prova pericial contábil, juntada de novos documentos e oitiva de testemunhas (...)”;

Citou doutrina e jurisprudência.

Fez constar, ainda, que o endereço do representante legal da recorrente para fins de encaminhar correspondências é o seguinte: (...).

O impugnante juntou documentos e cópias (fls. 257/268), dentre os quais:

- cópia de Ata de Assembleia Geral realizada em 30/01/1993, que contém, inclusive, o protocolo de incorporação pelo contribuinte de outras empresas e a descrição do objeto da sociedade (fl. 258);
- cópias de Atas de Assembleias Gerais (fls. 259/261);
- cópias de cartão de inscrição do produtor nos quais consta o nome do contribuinte RIMA Industrial S A como produtor rural e o nome das fazendas (fls. 262/264 e fl. 266);
- cópias de Consulta Pública ao cadastro do Estado de Minas Gerais (fls. 265/267);

Em 13/10/2009, tendo em vista a constatação de que, conforme telas de consulta aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB (fls. 269/276), a NFLD substituída por este Auto de Infração foi anulada por Despacho Decisório, o presente processo foi baixado em diligência para que a Fiscalização juntasse aos autos cópias das decisões proferidas nos autos do processo da NFLD, DEBCAD n.º 35.843.723-7.

Em 07/01/2010, em atendimento ao despacho de fl. 277, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Montes Claros providenciou a juntada de cópia da Decisão Notificação, cópia do Acórdão do Conselho de Contribuintes e cópias dos Despachos Decisórios proferidos nos autos da mencionada NFLD (fls. 278/294 e 299/301).

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ (e-fls. 315/325), primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foi rejeitada a prejudicial de decadência, bem como foi consignado que a pessoa jurídica (empresa) possui diversas filiais, estabelecimentos autônomos com CNPJ próprio, que não deixam de integrar a pessoa jurídica. Foi registrado, igualmente, que quando a legislação previdenciária refere-se à pessoa jurídica não está tratando dos estabelecimentos autônomos individualmente, mas do empreendimento econômico como um todo. Registrou, outrossim, que descabe o contribuinte defender que deve ser feita uma análise isolada de cada filial da empresa, haja vista que as filiais integram a Companhia. Também, rejeitaram-se outras alegações do contribuinte.

Ao final, consignou-se que votava pela improcedência da impugnação e manutenção do crédito tributário, sendo a decisão unânime.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário, interposto em 08/04/2010 (e-fls. 346 e 329/345), o sujeito passivo, reiterando os termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, com o escopo de cancelar o auto de infração. Subsidiariamente, que se reconheça a decadência. Requereu, ainda, o cancelamento da multa aplicada ou, subsidiariamente, seja reduzida ao patamar máximo de 20%, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996. Postulou a produção de prova pericial contábil e de prova testemunhal.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Da regularização do recolhimento das contribuições sobre a produção rural – Aplicação da Lei n.º 8.870, de 1994; **b)** Dos vícios do auto de infração – Da necessidade da produção de provas; **c)** Da decadência – Aplicação do art. 150, § 4.º, do CTN ao caso; **d)** Da abusividade da multa aplicada; **e)** Da ausência de embasamento legal válido – Revogação do art. 35, I, II, III, da Lei 8.212 – retroatividade benigna – Aplicação do art. 106, II, “a”, do CTN; **f)** Da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14/2009; e **g)** Da impossibilidade de fixação de multa variável – Inconstitucionalidade do art. 239 do Regulamento da Previdência Social.

Consta nos autos Termo de Apensação deste feito ao Processo n.º 10670.001040/2009-86 (e-fl. 244 e 348, DEBCAD 37.228.466-3).

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 09/03/2010, e-fl. 327, protocolo recursal em 08/04/2010, e-fls. 328 e 346), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é

incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Preliminar de nulidade – Dos vícios do auto de infração – Da necessidade da produção de provas

Sustenta o recorrente que da análise dos cálculos que instruem a autuação, verificar-se-ia que inúmeros erros constariam na transposição de valores para o Discriminativo Analítico de Débito (DAD). Advoga que houve incorreta indicação de valores como sendo base de cálculo. Afirma que ao confrontar os valores do Discriminativo Analítico de Débito (DAD), com os documentos que lhe daria embasamento, estes não coincidiriam. Esclarece que a DRJ teria afirmado que o argumento não procede porque deixou a recorrente de juntar elementos para provar o alegado. Argumenta que suas alegações dizem respeito à própria documentação do auto de infração, de modo que não compreende quais documentos deveria juntar para produzir prova. Pondera que seus argumentos não teriam sido analisados. Conclui ser imperioso realizar uma perícia para promover o confronto entre os cálculos que instruem o auto de infração e a documentação em que o embasa.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente.

Ora, primeiro, a despeito de tais afirmações, a defesa não faz qualquer cotejo indicando as eventuais incongruências, até mesmo para justificar a perícia invocada. A afirmação é genérica. Malgrado afirme que os cálculos teriam erros, não indica, de forma específica, a partir dos elementos dos autos, onde estariam as inconsistências. Não faz uma nenhuma amostragem, confrontação, exemplificação.

Veja-se que o julgador da instância *ad quem*, revisor da decisão *a quo*, não é obrigado a auditar a escrita fiscal constante dos autos para realizar, neste momento do contencioso tributário, trabalho de auditoria, cotejando de *per si* as bases de cálculo do lançamento e o genérico argumento do contribuinte, que prescinde de qualquer detalhamento, de articulação, de esclarecimento e de devida fundamentação, de um mínimo exemplo, de alguma amostragem, apresentação, deixando de efetivar a análise circunstanciada, ainda que mínima ou simplória, das conclusões que poderiam, hipoteticamente, se extrair da escrita e dos documentos colacionados ao caderno processual e os supostos erros na mensuração do tributo lançado.

De qualquer sorte, analisando os documentos que instruem o auto de infração e todos os relatórios e anexos que o acompanham, para mim, as bases e todos os aspectos do lançamento estão bem postos e apresentados, de modo que não se faz necessário qualquer perícia, muito menos, sem especificação de quesitos e/ou apontamento de elementos objetivos a serem aferidos.

Deixando o sujeito passivo de fazer a específica impugnação, frente aos elementos do auto de infração e seus elementos integrantes, não há razões para infirmar o trabalho fiscal pormenorizado nos relatórios do lançamento.

Aliás, ainda que tenha este relator afirmado alhures que não lhe compete auditar os documentos constantes dos autos, ao passar pelos elementos integrantes do lançamento, dentro do escrutínio ora realizado, não enxergo a alegada afirmativa sustentada pela defesa, apresentando-se, aos meus olhos, hígdas as bases de cálculo que compõem a exação.

Veja-se que a invocação do direito sustentado pelo recorrente foi efetivado apenas em tese, não se cuidando de situação concreta, uma vez que, até o momento deste julgamento, nada foi apresentado de novo pelo sujeito passivo, após a interposição do seu recurso voluntário, o qual não veio acompanhado de quaisquer outras provas.

Vejo que na impugnação houve alguma simplória e rápida exemplificação para o suposto erro de cálculo, o que não ocorreu no recurso voluntário; para aquele apontamento alhures efetivado a DRJ corretamente ponderou que:

O contribuinte, em sua defesa, também citou duas competências para afirmar que o Auto de Infração é ilícido e apresentaria bases de cálculo incorretas. Contudo limitou-se a afirmar, deixando de juntar aos autos quaisquer elementos que pudessem comprovar sua alegação. Sendo assim, considerando-se, inclusive, que os documentos aptos a provar a existência de bases de cálculo incorretas pertencem ao próprio impugnante tal alegação também não pode prosperar.

Afirmar o contribuinte que não precisa apresentar provas porque estas são os próprios elementos dos autos, num cotejo entre auto de infração e documentos que lastreiam a autuação, mas sem especificar em que ponto, em que momento, em que situação, em que altura, em quais números, em quais específicos documentos a confrontar é ser incongruente e genérico em seu recurso, pelo que a irresignação prescinde de fundamento específico para a análise.

De mais a mais, os fatos a serem provados pelo recorrente precisariam de elementos de prova concretos, substanciais, não apenas circunstanciais. A alegação não pode ser pontual e/ou assistemática, deve ser concreta e exemplificativa. Ora, o fato a ser provado é a alegada incongruência no auto de infração, o que não foi feito em qualquer amostragem e/ou cotejamento; inexistente análise, seja analítica, seja sintética; quesitos sequer foram suscitados para justificar a pleiteada perícia, que poderia ser um meio de prova se houvesse elementos para autorizá-la. Aliás, os quesitos, se houvessem e fossem bem postos, poderiam ser conhecidos e deferidos para ordenar o aprofundamento sobre dado aspecto objetivo e específico, o que não ocorre a partir das genéricas alegações.

Ora, no Processo Administrativo Fiscal, em sede de litígio, é dever do contribuinte demonstrar, com documentos hábeis e idôneos, a sua tese, sendo ônus do sujeito passivo provar que o lançamento de ofício é equivocado, valendo-se de todos os meios de prova permitidos em direito para tanto. Incumbe a quem alega, na forma definida pela legislação, o ônus de provar a ocorrência do fato impeditivo, modificativo ou extintivo. Não comprovadas as alegações, mantém-se incólume a decisão hostilizada.

Se o contribuinte alega que não precisa comprovar nenhum fato, pois suas alegações já estariam provadas com as próprias provas do caderno processual, considerando que alega incongruência no auto de infração e nos seus elementos próprios, então, no mínimo, precisaria especificar em que ponto há essa divergência, pois, em minha análise, não consigo enxergar deficiência e o contribuinte não dá maiores diretrizes para demonstrar o que afirma, limitando-se a invocar uma perícia sem, ao menos, dizer quais são os quesitos.

Desta forma, entendo que os autos não exigem a realização de diligência e/ou de perícia, já que a realização desta pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida pelas partes, ou que o fato a ser provado ou a prova colacionada necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador.

Digo mais, a perícia para ser deferida pressupõe que o fato alegado pelo contribuinte, a ser averiguado, seja específico e objetivo, pois argumentações genéricas, vazias de objetividade, impossibilitam o deferimento.

Sendo assim, considerando as provas colacionadas aos autos, não se observando inconsistência em minha análise e não indicando o recorrente especificamente os pontos de inconsistência, entendo que os autos estão aptos para a formação da convicção que ensejará à adequada solução da lide.

Na forma do art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, a autoridade julgadora de primeira instância determinará ou deferirá a realização de diligências e/ou de perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Demais disto, *obiter dictum*, não há que se falar em nulidade ou em cerceamento ou preterição do direito de defesa quando a autoridade lançadora indicou expressamente as infrações imputadas ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes às causas previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, ainda mais quando, efetivamente, mensurou motivadamente os fatos que indicou para imputação, estando determinada a matéria tributável.

De toda sorte, do ponto de vista preliminar, não há que se falar em nulidade ou mesmo em cerceamento ou preterição do direito de defesa quando a autoridade lançadora indicou expressamente as infrações imputadas ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes às causas previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, ainda mais quando, efetivamente, mensurou motivadamente os fatos que indicou para imputação, estando determinada a matéria tributável, tendo identificado o “fato imponível”.

Veja-se, outrossim, que os relatórios fiscais dos autos, em conjunto com os documentos acostados, atenderam plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972), pois descreve os fatos que deram ensejo à constituição do presente crédito tributário, caracterizando-os como fatos geradores e fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento.

Em outras palavras, o lançamento está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o fato gerador foi minuciosamente explicitado no lançamento fiscal, a base legal do lançamento foi demonstrada e todos os demais dados necessários à correta compreensão da exigência fiscal e de sua mensuração constam dos discriminativos e outros elementos que integram a atuação.

Além disto, houve a devida apuração do *quantum* exigido, indicando-se os respectivos critérios que sinalizam os parâmetros para evolução do crédito constituído. A fundamentação legal está posta.

A autuação e o acórdão de impugnação convergem para aspecto comum quanto à interpretação dada para as provas e a subsunção, estando os autos instruídos e substanciados para a subsunção jurídica efetivada.

A discordância dos fundamentos, das razões do lançamento, bem como das razões de decidir da DRJ, não torna os respectivos atos nulos, mas sim passíveis de enfrentamento das razões recursais no mérito, o que será delineado neste acórdão no momento próprio da apreciação do mérito, conforme outros pleitos do sujeito passivo.

Em suma, não observo preterição ao direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972, tampouco visualizo qualquer vício, inexistente nulidade, inexistente *error in procedendo*.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo, não restando comprovado qualquer prejuízo, rejeito a preliminar em comento e indefiro a realização de diligências/perícia.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo. Inicialmente, conheço da temática envolvendo a decadência, por ser uma prejudicial de mérito.

- Da decadência – Aplicação do art. 150, § 4.º, do CTN ao caso

A defesa advoga que se operou a decadência parcial para competências 01/2000 a 06/2004. Sustenta que o auto de infração compreende as competências de 01/2000 a 06/2003, 06/2004, 07/2004 e de 01/2005 a 07/2005 tendo sido lavrado em 26/06/2009.

Pois bem. O lançamento dos autos é substitutivo de outro anterior anulado por vício formal na data de 22/04/2009. Este ponto não é plenamente observado pelo recorrente ao pleitear a extensão deduzida em seu pedido para a declaração de decadência. O novo lançamento foi notificado em 29/06/2009, isto é, dois meses depois da nulidade por vício formal. Logo, a princípio, foi respeitado o prazo do inciso II do art. 173 do CTN¹. Porém, a análise deve prosseguir. Explico.

A nulidade anterior se deu por vício formal e essa premissa resta estabilizada não cabendo revigorar a discussão, inclusive por não ter sido suscitado, pelo recorrente, no momento oportuno, o eventual erro na aplicação da espécie de nulidade que acometia o lançamento anterior.

É importante observar que o lançamento pretérito (notificado em 17/11/2005) continha as competências de 01/1999 a 13/2004.

¹ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Enquanto isso, o novo lançamento substitutivo (notificado em 29/06/2009) contém as competências de 01/2000 a 07/2005, de modo que inova² nas competências 01/2005 a 07/2005 e exclui a competência 01/1999 a 13/1999.

Estando adequado o prazo decadencial do inciso II do art. 173 do CTN, conforme verificado inicialmente, ainda há a necessidade de se partir para novas etapas de aferição da eventual decadência.

Isto porque, deve-se analisar a data de notificação do lançamento anulado e das competências lá lançadas que estão novamente inseridas no novo lançamento; havendo decadência no contexto do lançamento pretérito, declara-se no atual lançamento o crédito decaído. Posteriormente, analisa-se a decadência sob a ótica da notificação do novo lançamento em face das competências inovadas.

Eis o quadro sinóptico dos lançamentos, suas competências e notificações:

Lançamentos	Data de Notificação	Competências
Pretérito (anulado por vício formal)	17/11/2005	01/1999 a 13/2004
Atual (novo)	29/06/2009	01/2000 a 07/2005

Pois bem. Em minha ótica, aplica-se ao caso o § 4.º do art. 150 do CTN³, uma vez que o lançamento, o atual ou o pretérito, inclusive para a parte inovada, reconhece, direta ou indiretamente, que havia pagamentos/recolhimentos de contribuições, tanto que houve aproveitamentos dos pagamentos no lançamento pretérito (deduzindo-os dos valores apurados; tendo sido chamado o procedimento de “compensação”), então as competências 01/2000 a 10/2000 estão decaídas frente a data de notificação do lançamento de origem notificado em 11/2005.

Ora, as contribuições tem fato gerador tido por instantâneo/simples, único ou imediato, ocorrendo o fato imponible em cada respectiva competência (período de apuração). Logo, com a regra do § 4.º do art. 150 do CTN, contando-se o lustro decadencial do respectivo fato gerador (período de apuração), a competência 10/2000 só poderia ser lançada até 10/2005, então, como o lançamento é de 17/11/2005, todas as competências anteriores a 10/2000, inclusive a própria, estão decaídas.

Estão decaídas as competências 01/2000 a 10/2000. Lembre-se que as competências 01/1999 a 13/1999 não foram relançadas, estando afastadas.

² A inovação de competências no novo lançamento não é causa de nulidade do novel ato constitutivo, porém deve se aplicar as respectivas regras de decadência. Precedente: Acórdão n.º 9202-006.679, datado de 17/04/2018, da 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

³ 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. § 4.º 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.

Por sua vez, as competências inovadas (01/2005 a 07/2005) não estão decaídas, vez que a notificação é de 29/06/2009.

Quanto à aplicação do § 4.º do art. 150 do CTN, consta que o contribuinte recolhia (efetivava pagamento) na forma estabelecida para produtor rural que era a forma como interpretava lhe aplicar a exação, porém o lançamento (pretérito ou o atual) foi efetivado com base na regra geral não substitutiva, considerando que o contribuinte não poderia se qualificar como produtor rural (Lei n.º 8.870, art. 25) por desenvolver outras atividades, especialmente considerando todo o complexo empresarial, considerando a empresa como um todo, sem acatar cortes metodológicos de análises por filiais.

O relatório fiscal, realmente, reconhece que o contribuinte recolhia contribuições, porém recolhia de “forma errada”. Para a fiscalização o recorrente não era produtor rural. Veja-se (e-fls. 240/241):

1 – Este Relatório é parte integrante do Auto de Infração — AI, acima identificado, onde foram lançadas destinadas a outras entidades conveniadas (INCRA e SENAR), incidentes sobre remuneração dos trabalhadores dos estabelecimentos da empresa que atuam na área rural.

2 – O presente Auto de Infração está sendo lavrado em substituição da parte patronal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD DEBCAD 35.843.723-7, de 17/11/2005, julgado nulo em função vícios formais insanáveis.

3 – A empresa tem com atividade principal a produção de magnésio e ferro ligas, tendo como filiais algumas fazendas produtoras de lenha e de carvão, matérias primas utilizadas na produção industrial. Nessas fazendas, o recolhimento foi realizado na condição da substituição das contribuições previdenciárias patronais sobre a folha de pagamento pelas contribuições incidentes sobre valor da produção rural. Esta situação é vedada legalmente, pois, a pessoa jurídica que, além da atividade rural, explorar também outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, independente de qual seja a atividade preponderante, contribui com base na folha de pagamento dos segurados a seu serviço, para todas as suas atividades, conforme § 22, do art. 201 do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999.

(...)

10 – No Discriminativo Analítico do Débito — DAD estão discriminados as competências, as rubricas, as respectivas alíquotas aplicadas e os valores apurados. Houve apropriação das contribuições para o INCRA relativo ao FPAS indevido e para o SENAR que incidiu sobre valor da produção rural na condição da substituição, sendo os valores lançados como crédito ao contribuinte no campo "Créditos Considerados", conforme Discriminativo Analítico do Débito — DAD, Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados — RADA e Relatório de Documentos Apresentados — RDA. Não houve lançamento da contribuição para Salário-Educação em razão do convênio com Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação – FNDE para o recolhimento direto da contribuição, sendo aquelas incidentes sobre a folha dos trabalhadores rurais regularmente repassada ao fundo na época. (grifei)

Consta, ainda, manifestação da Seção de Fiscalização (e-fls. 307/308) justificando o procedimento de aproveitamentos dos pagamentos no lançamento pretérito anulado (deduzindo-os dos valores apurados; tendo sido chamado o procedimento de “compensação”), que foi questionado pelo revisor e daí sobreveio a manifestação que transcrevo:

5 – Houve lançamento de compensações mesmo com recolhimento superior ao apurado porque esses recolhimentos, normalmente, referem-se à contribuição do segurado, descontada na folha de pagamento do FPAS 604, e às contribuições, patronal e segurados, incidentes sobre remuneração de contribuintes individuais. Além disso,

ocorreram erros de troca de CNPJ de estabelecimentos em GPS ou algum caso recolhimento indevido de retenção no CNPJ do próprio contratante, sendo solicitada alterações de GPS na época.

6 – Com relação à compensação das contribuições, assim como não há autorização, também não há proibição Expressa. Na época do levantamento, quando já havia decorrido o prazo prescricional para o pedido de restituição por parte da empresa, foi consenso entre o Supervisor de Equipe Fiscal e os Analistas da Seção do Contencioso Administrativo que seria injusto cobrar o crédito tributário sem compensar os valores recolhidos indevidamente em razão de equívoco na interpretação da complexa legislação que trata contribuição previdenciária rural. Esses equívocos perduram por longo tempo devido à incapacidade do fisco manter a efetiva presença fiscal nos contribuintes principalmente com o intuito de orientá-los. Assim, seguindo o princípio da razoabilidade, que obriga a administração pública a obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, foi tomada a decisão mais adequada e sensata, dentre as não proibidas legalmente, para ajustar a situação injusta. (*grifei*)

No Discriminativo Analítico de Débito (DAD) ainda se observa os créditos apropriados pela fiscalização no lançamento de Terceiros (e-fls. 6/43).

Interessante notar que a decisão de piso utiliza um argumento pautado em tese, digamos, superada, ao partir de um corte metodológico de análise com base em nome da “*rubrica recolhida*” para reconhecer ou negar a antecipação do pagamento para fins de aplicação de regime decadencial. Veja-se: “... *tendo em vista que o contribuinte nunca concordou com a incidência de contribuições sobre os valores de remuneração de seus trabalhadores, no que diz respeito aos estabelecimentos e competências arrolados neste AI, fica evidente que não houve qualquer antecipação de recolhimento em relação aos fatos geradores considerados neste lançamento*” (e-fl. 320).

Aliás, o novo relatório fiscal (e-fls. 240/242) também caminhou no sentido da decisão recorrida ao afirmar que não houve recolhimento antecipado e nem declaração em GFIP, porque a informação posta nesta era incorreta (FPAS utilizado foi o FPAS 604 de produtor rural). Os recolhimentos teriam sido na forma posta para o produtor rural (FPAS 604) quando este regime não era o da empresa, então não teria tido recolhimentos. O pensamento é que o recolhimento indevido não caracterizaria o pagamento nas referidas competências. Inexistiria antecipação para fins de aplicação do art. 150, § 4.º, do CTN.

No entanto, a Súmula CARF n.º 99, ainda que aplicada por analogia se se considerar que a “tese das rubricas” é dentro do contexto de uma mesma espécie e natureza de contribuição (i.e. contribuição patronal sobre folha de pagamentos; rubricas relacionadas a folha de salários), dispõe que: “*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4.º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*”

Neste contexto, sabedor de que houve recolhimentos de contribuições de Terceiros (pagamento), ainda que não tenha sido no regime específico exigido no lançamento, reafirmo que as competências 01/2000 a 10/2000 estão decaídas e que se aplica o § 4.º do art. 150 do CTN, compreendendo-se que houve pagamento, ainda que parcial.

Sendo assim, com parcial razão o recorrente, reconhecendo-se a decadência das competências de 01/2000 a 10/2000.

**- Da regularização do recolhimento das contribuições sobre a produção rural
– Aplicação da Lei n.º 8.870, de 1994**

A defesa apresenta a mesma tese do Processo n.º 10670.001040-2009-86, que contém a contribuição patronal, sendo nestes autos discutidos a contribuição de Terceiros. Desta forma, sigo com a análise na forma como posta pela defesa.

Vale dizer que a defesa alega que foi autuada por conta de suas filiais terem recolhido contribuição social previdenciária patronal substitutiva de produtor rural pessoa jurídica (e não recolhido sobre a folha de pagamentos). Diz que suas filiais, as autuadas, são exclusivamente produtoras rurais pessoas jurídicas. Tais filiais, estabelecimentos, podem ser compreendidas de forma independente e concebidas como autônomas, inclusive por possuírem inscrições individualizadas e respectivas no CNPJ/MF com identificação própria para cada unidade. Invoca a legalidade do recolhimento ao abrigo do art. 25 da Lei n.º 8.870, de 1994, que estabeleceu o tratamento diferenciado aos produtores rurais pessoas jurídicas, os quais podem recolher as contribuições sociais sobre a receita advinda da sua produção.

Pondera que a autuação decorreu da acusação fiscal indicar que a pessoa jurídica tem que ser concebida como um todo (a soma de todos os estabelecimentos, filiais e matriz). Mas, a defesa diverge dessa compreensão e diz que suas filiais, as autuadas, podem desenvolver exclusivamente a atividade rural e, portanto, recolher como produtora rural pessoa jurídica.

Sustenta que, para fins previdenciários, no que se refere ao recolhimento de contribuições sociais, deve-se verificar as atividades efetivamente realizadas em cada estabelecimento (filiais ou matriz) em razão do princípio da independência dos estabelecimentos (ou da independência jurídica das filiais) aplicado quando a “empresa” tiver vários estabelecimentos, especialmente quando eles possuem atividades distintas. Invoca o art. 127, II, do CTN⁴, o qual atribui como domicílio tributário do contribuinte o local de cada estabelecimento, no qual se afere o fato gerador.

Outrossim, sustenta que deverá ocorrer a avaliação do enquadramento, ou não, na hipótese do art. 25 da Lei n.º 8.870 (produtor rural pessoa jurídica) por estabelecimento, a partir do momento em que a filial possui cadastro individualizado no CNPJ.

Aduz que a fiscalização e o acórdão recorrido não teriam refutado a afirmação de que nos estabelecimentos autuados as atividades realizadas eram unicamente de produção rural. Cita a Instrução Normativa n.º 60/2001 do INSS e a Instrução Normativa SRP n.º 3/2005. Afirma que suas filiais realizam atividades de silvicultura e carvoejamento (produção de carvão vegetal), portanto são produtoras rurais pessoa jurídica. Argumenta que não há que se falar em existência de outra atividade comercial, industrial ou de serviços, pois são estabelecimentos autônomos (filiais autônomas), concebidas e interpretadas de forma segregada, tanto que possuem inscrição própria no CNPJ (se a raiz do CNPJ é o mesmo, suas terminações diferem).

⁴ Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento.

Finaliza dizendo que não existe qualquer previsão legal que autorize a tributação dos produtores rurais pessoas jurídicas com base na folha de pagamento, logo se as filiais atuadas só possuem produção rural, então devem recolher sobre a receita bruta na forma substitutiva prevista no art. 25 da Lei n.º 8.870.

Por último, conclui que inexistindo fato gerador, não se pode falar em erro na elaboração da GFIP, pois, inexistindo a obrigação principal, não se pode falar na existência da obrigação acessória dela decorrente. Informa que o auto de infração da GFIP não foi anulado, tendo sido mantido.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente. Explico.

Primeiro, afirmo que a argumentação da defesa caminha no sentido de tentar convencer a aplicar tese (firmada em pacífica jurisprudência) relativa à **forma correta de aplicar as alíquotas do grau de risco** do SAT/RAT/GILRAT⁵ no contexto de empresa com vários estabelecimentos, cadastrados de forma individual no CNPJ, ainda que não diga expressamente isso no recurso.

A referida tese preceitua que no contexto da empresa com vários estabelecimentos deve se analisar a situação de cada estabelecimento (matriz ou filiais), que possua inscrição no CNPJ, de forma individualizada, como se uma empresa independente e autônoma fosse, dando-se tratamento próprio para encontrar e aplicar corretamente a alíquota do grau de risco da contribuição do SAT/RAT/GILRAT, conforme *atividade econômica preponderante*⁶, observando-se o risco ambiental do trabalho específico em cada estabelecimento (conferir Súmula n.º 351 do STJ)⁷.

Entretanto, tal tese não se aplica ao caso dos autos. O entendimento para a contribuição do SAT/RAT/GILRAT do inciso II do art. 22 da Lei n.º 8.212 não é o mesmo no regime do art. 25 da Lei n.º 8.870, que é o regime pretendido pelo recorrente.

Ademais, antes de se perquirir acerca da contribuição do SAT/RAT/GILRAT – e no auto de infração aqui analisado houve lançamento de contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT/GILRAT) –, deve-se apropriar qual o regime jurídico a que está sujeita a empresa para fins de recolhimento da contribuição social patronal e de Terceiros. Isto porque, a contribuição do SAT/RAT/GILRAT segue o mesmo regime da contribuição social patronal.

Dito isto, afirmo que o regime da contribuição social patronal (**e a de Terceiros**) é aferido concebendo-se a empresa como um todo⁸, já que importa a **finalidade econômica da**

⁵ Ou, ainda, GIL-RAT ou GILRAT.

⁶ Considera-se preponderante a atividade econômica autônoma que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos no estabelecimento.

⁷ Ainda, tem-se o Parecer PGFN/CRJ n.º 2.120/2011 e o Ato Declaratório n.º 11/2011. Súmula n.º 351 do STJ: A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa [leia-se estabelecimento], individualizada pelo seu CNPJ, ou [diretamente] pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

⁸ Deve-se categorizar a empresa por unidade total e não por estabelecimento isolado e identificado por CNPJ com terminação própria. Será possível conceber, inclusive, empresas com diversos estabelecimentos e atividades.

“**empresa**” como um todo (aferição do objetivo final da atividade empresarial), da apropriação da atividade econômica principal/preponderante (regra do enquadramento único para toda a empresa – matriz e filiais), correspondente ao código na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), não sendo possível segmentá-la por estabelecimento e por atividade econômica autônoma⁹. Não importa para a contribuição patronal ou para a de Terceiros a aferição de riscos específicos, o que exigiria a abertura de análises por estabelecimentos. Então, essa abertura é dispensada, apropriando-se o todo.

Diga-se, *en passant*, que aquela tese da correta **alíquota** do SAT/RAT/GILRAT se aplica quando o regime da contribuição social patronal for o recolhimento sobre a “folha de pagamentos” (contribuição não substitutiva, art. 22, I, Lei 8.212), ocasião em que, de igual forma, a base de cálculo para a (ii) contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT/GILRAT) será a “folha de pagamentos” e, somente aqui nesta hipótese, as alíquotas do SAT/RAT/GILRAT, por se referirem a grau de riscos, devem levar em consideração uma realidade específica e individualizada por cada estabelecimento da empresa cadastrado no CNPJ, na forma do art. 22, II, e alíneas¹⁰, da Lei n.º 8.212.

Interessante notar, aliás, que a defesa não quer ser tributada tendo como base de cálculo a “folha de pagamentos”, vez que pretende a aplicação da contribuição social patronal substitutiva do produtor rural pessoa jurídica, na forma do regime do art. 25 da Lei n.º 8.870, que indica como base de cálculo a receita bruta da comercialização da produção rural. Vale dizer, aplicado o regime do art. 25 da Lei n.º 8.870 não há necessidade de se investigar qualquer realidade individualizada, o que afasta ainda para mais longe a tese da apropriação por estabelecimento ou tese das **alíquotas** do SAT/RAT/GILRAT da Súmula n.º 351 do STJ.

Neste diapasão, parto para a análise do regime a ser aplicado para a contribuição social patronal; investigo se se aplica o regime do art. 22, I, da Lei n.º 8.212 ou o regime do art. 25 da Lei n.º 8.870, ou, ainda, subsidiariamente, *ad argumentandum tantum*, o regime do art. 22A da Lei n.º 8.212.

Para conceber o regime da contribuição social patronal e de Terceiros importa compreender a **finalidade econômica da “empresa” como um todo** (aferição do objetivo final da atividade empresarial), da apropriação da atividade econômica principal/preponderante (regra

⁹ Considera-se atividade econômica autônoma a que não constitui parte de atividade econômica mais abrangente ou fase de processo produtivo mais complexo, e que seja exercida mediante estrutura operacional definida, em um ou mais estabelecimentos.

¹⁰ Art. 22, II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei 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, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

do enquadramento único para toda a empresa – matriz e filiais), da compreensão do objetivo final da atividade empresarial, não sendo possível segmentá-la por estabelecimento e por atividade econômica autônoma¹¹ para buscar a todo custo aplicar a regra da contribuição substitutiva destinada ao produtor rural pessoa jurídica.

Como as contribuições para Terceiros, em minha análise, seguem o regime do que for indicado para a contribuição patronal, vale transcrever precedente do STJ a indicar a investigação a partir do enquadramento da empresa como um todo (matriz e filiais) – regra do enquadramento único; não se adotando análise de estabelecimento por estabelecimento. Isto se aplica sempre que não for necessário perquirir uma situação específica como a aferição individualizada de graus de riscos, o que só vai ocorrer para a análise do SAT/RAT/GILRAT do regime do inciso II do art. 22 da Lei n.º 8.212. Observe-se o raciocínio:

(...). CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. (...). MATRIZ E FILIAL. CNPJS DIVERSOS. REGRA DE ENQUADRAMENTO ÚNICO PARA TODA A EMPRESA. CONCEITO DE "ATIVIDADE PREPONDERANTE" E "CONEXÃO FUNCIONAL". ART. 581, §§ 1.º E 2.º, DA CLT. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA N. 351/STJ REFERENTE AO SAT/RAT.

(...)

3. No caso dos autos, entendeu a Corte de Origem que, com a cisão das atividades industrial e comercial/administrativa da empresa CONTRIBUINTE, o estabelecimento filial de Curitiba, a partir de setembro de 2006, passou a ser a responsável apenas pela atividade comercial/administrativa devendo recolher a contribuição social ao SESC e não a contribuição ao SESI, sendo esta última recolhida exclusivamente pelo estabelecimento matriz em São José dos Pinhais - PR. Sendo assim, entendeu indevidas as contribuições ao SESI para as competências de: 13/2006, 1/2007, 2/2007, 2/2007, 3/2007, 4/2007, 5/2007 e 6/2007.

4. Ocorre que não descaracteriza a "conexão funcional" prevista no art. 581, § 2.º, da CLT para fins de verificação da "atividade preponderante" da empresa o fato de ter havido a separação da empresa em dois estabelecimentos, um para desenvolver atividades próprias da indústria (matriz em São José dos Pinhais) e outro para desenvolver atividades eminentemente de comércio e administração da própria empresa (filial de Curitiba), prestando suporte e apoio administrativo, comercial àquele. Isto porque o segundo estabelecimento desenvolve atividade-meio (no que diz respeito à gerência administrativa e recursos humanos) e atividade vinculada ao mesmo objeto (no que diz respeito à comercialização da produção e prestação de serviços vinculados ao que produzido pela matriz).

5. A única possibilidade de haver a separação dos estabelecimentos filiais em relação à matriz para efeito de enquadramento para as contribuições devidas a entidades e fundos terceiros (art. 3.º, da Lei n. 11.457/2007 e art. 94, da Lei n. 8.212/91) ocorre "quando a empresa realizar diversas atividades econômicas, sem que nenhuma delas seja preponderante" (art. 581, § 1.º, da CLT), tal não parece ser o presente caso, onde restou evidenciada a atividade preponderante da empresa como sendo a industrial, já que as demais são desenvolvidas em torno de um único produto que por ela é fabricado e vendido (equipamentos elétricos, eletrônicos, eletromecânicos e de informática, bem como suas partes e peças).

6. Esta Corte já se manifestou, inclusive em sede de **Recurso Especial Repetitivo (REsp 1.355.812/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 31/5/2013)**, no sentido de que a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos

¹¹ Considera-se atividade econômica autônoma a que não constitui parte de atividade econômica mais abrangente ou fase de processo produtivo mais complexo, e que seja exercida mediante estrutura operacional definida, em um ou mais estabelecimentos.

mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, consiste, conforme doutrina majoritária, em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária. Tal significa que, em regra, a sujeição passiva tributária deve se referir à empresa como um todo, somente admitindo a separação entre estabelecimentos se houver expressa determinação legal.

7. O conceito de "atividade preponderante" utilizado para as contribuições devidas a terceiros previstas no art. 3.º, da Lei 11.457/2007, como a do SESI, difere do conceito utilizado para a contribuição ao SAT (Seguro contra Acidentes de Trabalho) ou RAT (Riscos Ambientais do Trabalho). A definição de "atividade preponderante" utilizada para o SAT/RAT está relacionada ao número de segurados empregados e trabalhadores avulsos que desempenham cada atividade submetida a risco e não com a atividade econômica desenvolvida, ou o objetivo final da atividade empresarial, este utilizado como parâmetro para o conceito de "atividade preponderante" das contribuições devidas a terceiros. Tal afasta a incidência da Súmula n.º 351 do STJ: "A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro".

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. (REsp 1.628.352/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/05/2017, DJe 20/06/2017) (grifei)

Após essas considerações passo a analisar a situação da empresa como um todo para aferir o regime da contribuição social patronal (art. 22 ou 22A da Lei 8.212 ou art. 25 da Lei 8.870) ao qual vai se aderir a contribuição do SAT/RAT/GILRAT e seguindo a de Terceiros o mesmo espírito.

Pois bem. Para facilitar a análise, verifico que o recorrente não é agroindústria, inclusive sequer invoca essa possibilidade, não se dedica com propósito específico a industrialização de produção rural própria, pelo que resta afastado o regime do art. 22A da Lei 8.212. Doutro lado, o recorrente, compreendendo-se a sua estrutura global (matriz e filiais), não é produtor rural, afastando-se do regime invocado do art. 25 da Lei 8.870, vez que apenas alguns estabelecimentos se dedicam a produzir insumos para a atividade econômica principal que é a industrial. Aliás, o nome social da pessoa jurídica já diz muito: "Rima Industrial S/A".

A prova materializada nos autos evidencia claramente que o objetivo final da atividade empresarial, a finalidade econômica principal da "empresa" como um todo é o desenvolvimento de atividade industrial.

Trata-se de uma empresa que em alguns estabelecimentos explora atividade rural, mas que também possui outras atividades autônomas concomitantes (comercial, industrial ou de serviços), inclusive a industrial é a preponderante, então não se confunde com um produtor rural que se dedica exclusivamente a produção rural. A dedicação do recorrente é a produção industrial. O recorrente definitivamente não detém um ideário rural, sequer agroindustrial.

Além do mais, a empresa recorrente (sua unicidade, matriz e filiais) não nega que desenvolve outras atividades econômicas autônomas, diversas da atividade rural, ainda que em unidades específicas. Em acréscimo, cabe pontuar que o escopo do art. 127, II, do CTN, não é o pretendido pelo recorrente. A finalidade é facilitar a competência da ação fiscal e não estabelecer que a empresa será tratada, para todos os fins, de forma individualizada por estabelecimento afastando o enquadramento único.

Especificamente, veja-se que a empresa tem como atividade principal a produção de magnésio e ferro ligas, apenas possuindo algumas filiais (fazendas) produtoras de carvão e lenha, para fins de produzir matérias primas utilizadas na produção industrial.

Vale dizer, a empresa desenvolve atividade industrial, com a produção de ferro liga e magnésio. O fato de desenvolver a atividade de carvoejamento em fazendas, para produção de insumo, não desnatura sua característica de empresa industrial.

Veja-se que o objeto principal é a produção de magnésio e ferro liga, atividades relacionadas com a fabricação de magnésio em formas de cristais, lingotes com suas respectivas ligas, finos para dessulfuração; fabricação de ferro silício, ferro silício magnésio e fabricação de sal fluxo, de modo que não se trata de produtor rural, mas sim de indústria, contribuindo sobre a folha de salários, nos termos do art. 22 da Lei n.º 8.212, em todas as suas atividades, inclusive nas fazendas produtoras de lenha e carvão, matéria prima da produção industrial. Descabe, portanto, fazer uma análise individual e isolada da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa, como quer o contribuinte.

De mais a mais, com base no § 1.º do art. 50, da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), não tendo sido apresentadas novas razões de defesa, vez que a peça recursal não traz maiores inovações em relação à impugnação, passo a adotar, doravante, como acréscimo das minhas razões de decidir o seguinte trecho elucidativo da decisão objurgada (e-fls. 321/323):

A afirmação do impugnante de que as fazendas consideradas pela Fiscalização seriam pessoa com personalidade jurídica diversa da sua não pode prosperar, haja vista que, tanto pela análise das cópias de documentos juntados (especificamente, da Ata de Assembleia Geral à fl. 258, dos Cartões de Inscrição de Produtor e da consulta pública ao Cadastro do Estado de Minas Gerais às fls. 262/268), quanto pela leitura dos relatórios que compõem os autos do presente processo é possível constatar que os valores lançados neste AI são relativos a RIMA INDUSTRIAL S/A, tendo sido, inclusive, apurados em estabelecimentos que possuem o mesmo código raiz do CNPJ, qual seja, "18.279.158".

Nesse sentido, cabe retornar a distinção realizada pelo Auditor Fiscal que proferiu a Decisão Notificação n.º 11.424.4/127/2006 (cópia de fl. 280):

"(...) Importante distinguir o conceito de empresa do de estabelecimento. Enquanto a primeira é o empreendimento, é a atividade organizada, o próprio sujeito de direito, estabelecimento é o meio, o instrumento, o local físico onde se realiza atividade. A pessoa jurídica fiscalizada foi a empresa RIMA INDUSTRIAL S/A que possui diversas filiais, estabelecimentos autônomos com CNPJ próprio, mas que não deixam de integrar a pessoa jurídica.

Assim, quando a legislação previdenciária refere-se à pessoa jurídica não está tratando dos estabelecimentos autônomos individualmente, mas do empreendimento econômico como um todo. Descabe, portanto, a intenção do contribuinte de fazer uma análise isolada de cada filial da empresa, deixando-se de levar em conta que estas filiais integram a empresa (...)"

(...)

Observa-se, pela leitura da cópia de Ata de Assembleia Geral realizada em 30/01/1993 (fl. 258) que consta como objeto social do impugnante (conforme artigo 3.º), dentre outros: a indústria, o comércio, a importação e a exportação de produtos metalúrgicos, minerais, agrícolas, pecuários, florestais e de materiais de construção; a mineração em geral, inclusive a pesquisa, a lavra e o beneficiamento, a compra e arrendamento de terras, por conta própria ou de terceiros, para atividades agrícolas, florestais e pecuárias, inclusive a industrialização e comercialização do leite e seus derivados e abate, a administração por conta própria ou de terceiros de projetos de florestamento e reflorestamento, a elaboração de projetos de cálculos e a execução de

obras cíveis e industriais, por conta própria ou de terceiros, industrialização, a participação em outras sociedades e a prestação de serviços de consultoria na área administrativa.

Conclui-se, com base no relatório fiscal, que no objeto social já mencionado e pela análise das cópias dos Cartões de Inscrição do Produtor (fls. 262/264 e fl. 266), nos quais constam os nomes das fazendas, que, de fato, o impugnante não se dedica exclusivamente à produção rural e que nem mesmo essa atividade constitui a atividade principal por ele desenvolvida.

Verifica-se ainda, pela análise dos mesmos elementos, que o contribuinte, também não tem como finalidade principal a industrialização de sua produção rural e, portanto, não pode ser considerado agroindústria para fins de aplicação da Legislação Previdenciária.

Dessa feita, como o impugnante é pessoa jurídica, não agroindustrial, que explora outras atividades econômicas autônomas além da atividade rural, é inconteste que deve recolher as contribuições devidas a Seguridade Social e a Outras Entidades e Fundos com base nos valores de remuneração demonstrados nas Folhas de Pagamento de todos os seus estabelecimentos, inclusive aqueles dedicados a produção rural, não se lhe aplicando a substituição prevista na Lei n.º 8.870/1994.

Por conseguinte, a pessoa jurídica tem por finalidade principal uma atividade industrial e, para fins de produzir, ela própria, alguns insumos, possui estabelecimentos rurais. Enfim, neste contexto, a empresa recorrente explora outra atividade econômica autônoma além da rural, de modo que o regime a que se sujeita para fins da contribuição social patronal é o do art. 22, I, da Lei n.º 8.212 e, desta forma, contribuirá para o SAT/RAT/GILRAT pelo regime do art. 22, II, da Lei n.º 8.212. Em definitivo não lhe é aplicado o regime do art. 25 da Lei n.º 8.870. De mais a mais, aplicado o regime do inciso II do art. 22 da Lei n.º 8.212 a empresa recorrente não questionou as alíquotas do SAT/RAT/GILRAT, de modo que, mais uma vez, não se falará na Súmula n.º 351 do STJ.

Em definitivo, o regime das contribuições de Terceiros não será o do produtor rural, mas o do industrial.

Por fim, no que tange a afirmativa de que não se poderia falar em erro na elaboração da GFIP, cabe, *obiter dictum*, pontuar que, no mérito propriamente dito, não assistiu razão ao recorrente, existindo, sim, a obrigação principal no que não tiver decaído a impor a obrigação acessória. De toda sorte, a obrigação acessória, a despeito da manifestação do contribuinte, não é objeto destes autos, vez que a autuação da obrigação acessória é tratada em outro caderno processual, por conseguinte não sendo objeto de qualquer declaração por parte deste relator neste momento.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Da abusividade da multa aplicada: Da ausência de embasamento legal válido – Revogação do art. 35, I, II, III, da Lei 8.212 – retroatividade benigna – Aplicação do art. 106, II, “a”, do CTN. Da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14/2009. Da impossibilidade de fixação de multa variável – Inconstitucionalidade do art. 239 do Regulamento da Previdência Social.

Observo que o recorrente se insurge em relação à multa. Diz que a Lei n.º 11.941 deu nova redação para os dispositivos da multa aplicada, quais sejam, o art. 35, I, II e III, da Lei n.º 8.212, de 1991. Requer a retroatividade benigna no sentido de haver o que chama de uma “*abolitio criminis*”, utilizando-se uma similaridade do direito penal, vez que revogado o

dispositivo anterior não mais persistindo a antijuridicidade. Informa que a leitura da aplicação benéfica pela Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14/2009 não é a mais correta, pois deve prevalecer o entendimento da antijuridicidade (“*abolitio criminis*”). Por último, subsidiariamente, pontua que a multa deve obedecer a limitação de 20%, o que foi extrapolado.

Pois bem. No que se refere à multa, ela é definida objetivamente pela lei e decorre do lançamento de ofício, quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária. Trata-se de aplicação da lei, restando legítimo a fixação conforme preceito normativo.

No mais, o julgador administrativo está impedido de afastar sua aplicação, com fulcro em tese de inconstitucionalidade, como, por exemplo, alegada proibição de variação da multa, pois é vedado ao Colegiado declarar a inconstitucionalidade de norma legal. Súmula CARF n.º 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”

De toda sorte, como houve mudança legislativa, deve-se aplicar a multa mais benéfica, seja a da legislação atual ou a da legislação pretérita, importando que se observe o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN¹².

Veja-se que as competências da autuação estão compreendidas no interregno da vigência do art. 35, I, II, III, da Lei n.º 8.212, com redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999, por conseguinte é de momento anterior a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que deu nova redação para o preceito legal sancionador em referência da Lei n.º 8.212.

Neste diapasão, deve-se considerar a retroatividade benigna, se for o caso, aplicando a multa mais favorável ao sujeito passivo, por ocasião do pagamento ou do parcelamento, conforme a situação, haja vista que os percentuais da multa do art. 35 da Lei n.º 8.212, com redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999, variam em função do prazo do pagamento do crédito tributário/previdenciário, de modo que a comparação com a disciplina da nova lei somente poderá ser aferida por ocasião do pagamento ou parcelamento, devendo o valor da multa ser revisto, se for o caso, consoante o art. 2.º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14/2009.

Observe-se que, diferente da tese da defesa, a retroatividade benéfica não considera uma antijuridicidade para a conduta (não considera uma espécie de “*abolitio criminis*”). A retroatividade benigna apenas considera aplicar a sanção menos gravosa, frente aos preceitos de antijuridicidade mantidos para a conduta irregular em comento.

A penalidade mais benéfica, no caso concreto, é passível de aplicação *ex officio*, consoante disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 04 de dezembro de 2009, combinado com o art. 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1.027, de 2010.

Observe-se, inclusive, que, para o cálculo das multas por descumprimento das obrigações de natureza previdenciária (principais ou acessórias), deve-se adotar posicionamento

¹² 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.

no sentido da aplicação de uma multa única, quando houver descumprimento de obrigações principais e acessórias, por considerar ser a sistemática mais benéfica ao contribuinte, com lastro na proibição do *bis in idem*, pelo que deve se observar todos os processos em relação a mesma ação fiscal. Veja-se que nessa sessão de julgamento está sendo apreciado, em conjunto, por exemplo, um outro Processo, n.º 10670.001041/2009-21, decorrente da mesma fiscalização.

Tome-se, por diretriz, inclusive, o disposto na Súmula CARF n.º 119, nestes termos: “*No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.*” (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Por último, não é possível aplicar a multa prevista no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, aplicável para os casos de mero inadimplemento e limitada a 20% na forma do § 2.º do referido dispositivo, haja vista se cuidar de lançamento de ofício a exigir, na época do lançamento, a fixação na forma lançada.

Sendo assim, com parcial razão o contribuinte neste capítulo, devendo-se observar o cálculo da multa mais benéfica, se cabível, a ser realizado no momento do pagamento ou parcelamento.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso, rejeito a preliminar de nulidade, acolho parcialmente a prejudicial de decadência, e, no mérito, dou provimento parcial para declarar a decadência das competências de 01/2000 a 10/2000, bem como para que se observe o cálculo da multa mais benéfica, se cabível, a ser realizado no momento do pagamento ou parcelamento, consoante disciplinado na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14/2009 combinado com o art. 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1.027, de 2010, em síntese, seguindo a Súmula CARF n.º 119. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para declarar a decadência das competências de 01/2000 a 10/2000, inclusive, bem como para que se observe o cálculo da multa mais benéfica, nos termos da Súmula CARF n.º 119.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

Fl. 25 do Acórdão n.º 2202-005.807 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10670.001041/2009-21