



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.720081/2017-27
ACÓRDÃO	2301-011.505 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	03 de dezembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL

OPP INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. NORMA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. ENUNCIADO Nº 103 DA SÚMULA CARF.

A norma que fixa o limite de alçada para fins de recurso de ofício tem natureza processual, razão pela qual deve ser aplicada imediatamente aos processos pendentes de julgamento. Não deve ser conhecido o recurso de ofício de decisão que exonerou o contribuinte do pagamento de tributo e/ou multa de valor inferior ao limite de alçada em vigor na data do exame de sua admissibilidade.

PROCEDIMENTO FISCAL. CONTRADITÓRIO. NULIDADE PROCESSUAL. INAPLICABILIDADE. Os procedimentos de fiscalização ou diligência fiscal que antecedem o ato de lançamento são unilaterais da Fiscalização e possuem natureza investigatória, não havendo que se falar em processo nem, tampouco, em contraditório.

CPRB. OBRIGATORIEDADE.

Até novembro de 2015, a contribuição previdenciária sobre a receita bruta era obrigatória, sendo incabível optar por permanecer contribuindo exclusivamente sobre a folha de pagamento.

CPRB. PROPORCIONALIDADE.

Desde a sua instituição, a desoneração da folha de pagamento previu contribuição previdenciária proporcional sobre a folha de pagamento, cumulada com a contribuição previdenciária sobre a receita bruta abrangida pela desoneração, para os contribuintes sujeitos à CPRB que

possuam cumulativamente receitas abrangidas e receitas não abrangidas pela CPRB.

CPRB. PRODUÇÃO PRÓPRIA. CONDIÇÃO.

Sujeitam-se à contribuição previdenciária sobre a receita bruta as receitas de vendas de mercadorias estritamente de produção própria do contribuinte, sendo excluídas da contribuição substitutiva as receitas de vendas de mercadorias adquiridas de terceiros.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. RECEITAS DECORRENTES DE OPERAÇÕES INDIRETAS DE EXPORTAÇÃO CARACTERIZADAS POR HAVER PARTICIPAÇÃO DE SOCIEDADE EXPORTADORA INTERMEDIÁRIA. TRADING COMPANIES. IMUNIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO n.º 759.244.

Conforme decisão proferida pelo STF no RE nº 759.244, em sede de repercussão geral, as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária não integram a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. APLICABILIDADE.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações tributárias previdenciárias, se comprovadas práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou existência de confusão patrimonial.

PENALIDADE TRIBUTÁRIA. REDUÇÃO. LEI Nº 14.689, DE 2023.

Conforme dispõe o art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023, fica cancelada a parcela da multa que exceder 100% do montante do crédito tributário apurado.

MULTA DE OFÍCIO. INTIMAÇÃO. PRESTAR ESCLARECIMENTOS. NÃO ATENDIMENTO. ALÍQUOTA AGRAVADA.

O não atendimento às intimações para prestar esclarecimentos durante o procedimento fiscal, dificultando a sua plena realização, justifica a majoração da alíquota da multa de ofício em 50%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer o recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário da contribuinte, por unanimidade, rejeitar as preliminares e dar parcial provimento para (i) excluir da base de cálculo do lançamento, os valores referentes às operações de exportações indiretas e (ii) reduzir a multa de ofício para 150% (cento e cinquenta por cento), considerando a redução imposta pela Lei nº 14.689/2023 e a manutenção da multa agravada. Relativamente aos recursos voluntários dos responsáveis tributários, por unanimidade, negar provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Rigo Pinheiro – Relator

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

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

RELATÓRIO

Conforme razões do Relatório do Acórdão recorrido, o presente processo administrativo versa sobre os seguintes pontos (transcrição de seus principais trechos):

“1 Autos de Infração

Trata-se de créditos tributários lançados em face do contribuinte acima identificado e dos responsáveis tributários OPPNUS CORTES E BORDADOS LTDA – ME, CNPJ nº 09.582.797/0001-57, PÉROLA PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ nº 12.978.423/0001-60, OPN PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ nº 12.978.530/0001-98, PODIUM ADMINISTRADORA DE BENS S/A, CNPJ nº 10.312.169/0001-30, PÉROLA PARK ADMINISTRADORA DE BENS S/A, CNPJ nº 14.874.817/0001-01, VISA MASTER CIANORTE ADMINISTRADORA DE BENS S/A, CNPJ nº 10.335.501/0001-82, VISA MASTER BRUSQUE ADMINISTRADORA DE BENS S/A, CNPJ nº 19.284.318/0001-70, FREE PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ nº 12.978.509/0001-92, EMP PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ nº 12.978.497/0001-04, OPPNUS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A, CNPJ nº 11.986.413/0001-03, CLEBERSON CRISTIANO POLOTO FERREIRA, CPF nº 022.534.049-69, e CLERISSON

FABIANO POLOTO FERREIRA, CPF nº 041.326.039-97, por meio dos Autos de Infração discriminados abaixo:

Tabela I – Discriminação dos Autos de Infração

DESCRIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR ORIGINAL
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR:	
Contribuição previdenciária sobre a receita bruta – CPRB (1%), não oferecida à tributação. Código Receita DARF: 3601 Multa aplicada: 75%	4.326.489,13
Contribuição para o GILRAT (3%) incidente sobre valores pagos ou creditados a empregados, não oferecidos à tributação. Código Receita DARF: 2158 Multa aplicada: 225%	178.698,93
Contribuição previdenciária (20%) incidente sobre valores pagos ou creditados a empregados, não oferecidos à tributação. Código Receita DARF: 2141 Multa aplicada: 225%	707.264,66
	14.290,32

DESCRIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR ORIGINAL
Contribuição previdenciária (20%) incidente sobre valores pagos ou creditados a contribuintes individuais, não oferecidos à tributação. Código Receita DARF: 2141 Multa aplicada: 75%	
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS:	
Contribuição previdenciária (8%) de segurados empregados, não oferecida à tributação. Código Receita DARF: 2096 Multa aplicada: 225%	550.457,00
Contribuição previdenciária (11%) de segurados contribuintes individuais, não oferecida à tributação. Código Receita DARF: 2096 Multa aplicada: 75%	13.350,01

Conforme consta do termo de verificação fiscal (fls. 39-74), durante procedimento fiscal realizado no contribuinte autuado, constatou-se que, em todas as competências do ano de 2013, o mesmo obteve receitas da produção própria de itens abrangidos pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), nos termos do art. 8º da Lei nº 12.546/2011, mas também auferiu receitas não abrangidas pela desoneração da folha de pagamento em percentual sempre abaixo de 95% da receita bruta total, o que o sujeitou ao regime misto previsto no art. 9º, § 1º, incisos I e II, da Lei nº 12.546/2011. Então, o contribuinte esteve obrigado simultaneamente à tributação pela CPRB, em relação à receita da produção própria de itens desonerados, e à contribuição sobre a folha de pagamento, proporcionalmente à receita não abrangida pela desoneração.

Como o contribuinte deixou de declarar em DCTF e recolher a CPRB, então os créditos tributários incidentes sobre a receita bruta foram lançados de ofício.

Foram também lançadas de ofício as contribuições da empresa e dos segurados empregados e contribuintes individuais, , destinadas ao FPAS e ao GILRAT, sob a proporcionalidade da razão entre a receita de vendas não sujeitas à CPRB e a receita bruta total, referentes a lançamentos contábeis a título de folha de pagamento em contas de despesas cartorárias, não justificados pelo contribuinte autuado, apesar de formal e reiteradamente intimado para tal e posteriormente advertido sobre as consequências da não prestação dos esclarecimentos exigidos:

3.25. Dentre as "razões de fato", a Fiscalização, ao examinar os registros contábeis entregues pela autuada por meio do sistema SINCO, constatou que os lançamentos da "folha de salários" declarados em Guias do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP foram registrados nas seguintes contas: "Salários e Ordenados a pagar" em contrapartida a diversas contas de despesas, tais como "Salários e Ordenados, Comissões, Horas Extras, Férias, Aviso Prévio, 13 Salário", dentre outras. E daquelas em contrapartida com as contas contábeis "Caixa" e "Bancos".

3.26. Entretanto, observou-se que haviam lançamentos na conta-contábil "3.01.10.04.000000012 — Despesas Cartorárias" em contrapartida na conta "2.01.01.01.000059026 — OPPNUS Ind. Do Vest. Ltda" e desta em contrapartida a "Caixa" ou "Banco", cujos textos nos históricos se referiam a "FOLHA DE PAGAMENTO", levando ao indício de que se tratavam de remunerações "a latere" da "folha de salários".

3.27. A constatação fiscal foi objeto do "anexo I" das intimações 214-02/2017 e 214-03/2017, onde a Auditoria individualizou os lançamentos contábeis e requisitou esclarecimentos e apresentação de elementos documentais comprobatórios.

3.28. Considerando que a fiscalizada simplesmente ignorou as intimações e, apesar de ser advertida por meio do termo de constatação e de continuidade — número de ordem 4 (relatado nos parágrafos 3.7, 3.8 e 3.9, "c" supra), deixou de apresentar os esclarecimentos/documentos requisitados, foi realizada apuração das contribuições ora em debate por "aferição", com fundamento no § 3º, art. 33 da Lei 8.212/91: [...].

Durante o procedimento fiscal, foram também lançadas de ofício as contribuições para terceiros (SESI, SENAI, INCRA, FNDE e SEBRAE), constantes do procedimento administrativo fiscal nº 10935.724090/2017-97.

O cálculo da proporcionalidade da CPRB e da contribuição incidente sobre a folha de pagamento foi demonstrado em nove planilhas anexas, em formato PDF (fls. 748-122.962). Ele foi elaborado com base nas informações coletadas nas notas fiscais eletrônicas extraídas do Sistema Público de Escrituração Digital — SPED, tendo por fundamento legal o art. 9º, § 1º, incisos I e II, da Lei nº 12.546/2011.

As bases de cálculo das contribuições sobre a folha de pagamento lançadas de ofício foram extraídas da escrita contábil do contribuinte autuado e discriminadas em planilhas constantes dos autos.

Aplicou-se a multa de ofício no percentual de 225% em relação às despesas constantes da escrita fiscal em contas inadequadas, com títulos impróprios, referentes a valores pagos ou creditados a segurados empregados, sem atendimento da intimação para prestar esclarecimentos, com fulcro no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, e com o art. 71 da Lei nº 4.502/64:

3.45. Nos parágrafos 3.7, 3.25 até 3.28 deste termo de verificação, a Auditoria relatou sobre o descumprimento das intimações fiscais 214-02/2017 e 214-03/2017 e, no parágrafo 3.25 em especial, sobre a forma como a autuada realizou a contabilização de "fatos" relativos à "folha de salários" em contacontábil atípica, de forma a impedir ou retardar a apuração de contribuições sociais daí decorrentes.

[...]

3.47. Veja que a autuada utilizou contas de despesas típicas da contabilização da "folha de salários" ("Salários e Ordenados a pagar" em contrapartida a diversas contas de despesas, tais como "Salários e Ordenados, Comissões, Horas Extras, Férias, Aviso Prévio, 13 Salário)" para contabilizar os "fatos geradores" declarados em GFIP.

3.48. No entanto, tentou omitir as remunerações "a latere" na contacontábil "3.01.10.04.000000012— Despesas Cartorárias", o que se subsume à norma do art. 71 da Lei 4.502/64:

Foi atribuída responsabilidade tributária pelos créditos lançados de ofício a dez empresas integrantes do grupo econômico de fato intitulado OPPNUS, com fundamento nº art. 124, inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN, combinado com o art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, e aos sócios administradores do contribuinte autuado, com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN.

Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais tipificada nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990 (crime contra a ordem tributária) e no art. 330 do Código Penal(desobediência).

A empresa autuada e os responsáveis tributários foram cientificados do lançamento de ofício em 20 e 25/10/2017 (entregas postais, fls. 124.296-124.356).

2 Impugnações

O contribuinte autuado impugnou o lançamento de ofício em 17/11/2017 (fls. 124.399-124.449). Os responsáveis tributários pessoas jurídicas impugnaram

conjuntamente os Autos de Infração, em peça única, em 16/11/2017 (fls. 124.369-124.384).

Por sua vez, os responsáveis tributários pessoas físicas impugnaram conjuntamente a autuação, também em peça única, em 17/11/2017 (fls. 124.471-124.488).

Os impugnantes deixaram de juntar documentos probatórios e alegaram o seguinte, em síntese:

- ❑ As impugnações são tempestivas;
- ❑ O Auto de Infração é nulo porque foi emitido por autoridade incompetente, pois o contribuinte autuado não foi notificado das ampliações do objeto do procedimento fiscal, em afronta ao art. 5º da Portaria RFB nº 1.687/2014;
- ❑ O Auto de Infração é nulo por preterição do direito de defesa, pois “o termo de verificação fiscal faz referências a diversas planilhas que sustentam suas conclusões, mas as mesmas não existem no processo administrativo”, sendo impossível “verificar de forma plena a apuração realizada pelo Fisco”;
- ❑ O contribuinte autuado optou à época por recolher as contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento, abdicando da contribuição sobre o faturamento, porque a CPRB era facultativa e lhe seria mais gravosa, pois geraria majoração tributária, fato que afronta o objetivo da norma jurídica que instituiu a CPRB;
- ❑ O Auto de Infração deve ser julgado improcedente por erro na eleição da base de cálculo da CPRB ou retificado para excluir da base de cálculo da CPRB a receita bruta oriunda das exportações;
- ❑ O Auto de Infração deve ser julgado improcedente ou ser retificado porque não foram compensados os valores já recolhidos de contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento no mesmo período fiscalizado;
- ❑ A totalidade da atividade do contribuinte impugnante corresponde a “produção/confecção de vestuários e venda destes produtos de fabricação própria”. Portanto, caso se entenda pela incidência obrigatória da CPRB, então é incoerente a exigência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento supostamente não oferecidas à tributação;
- ❑ É insubsistente o “lançamento tributário sobre supostos ‘pagamentos’ a segurados empregados e contribuintes individuais, porquanto se tais valores foram considerados salário, não poderiam incidir sobre verbas tidas por indenizatórias”: auxílio-doença, auxílio-acidente, faltas justificadas, auxílio-alimentação, terço constitucional de férias gozadas, férias proporcionais e terço constitucional correspondente, abono assiduidade, salário-maternidade e aviso prévio indenizado;
- ❑ As contribuições de segurados empregados e contribuintes individuais não podem ser exigidas do contribuinte autuado porque não houve retenção,

devendo ser exigidas das próprias pessoas físicas que prestaram os serviços. Portanto, em relação a tais contribuições, houve erro na eleição do sujeito passivo;

- ❑ A aplicação da multa qualificada (art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996) é incabível porque não houve comprovação de dolo e sonegação, fraude ou conluio, bem como “os valores tributados não se tratam de pagamento ou remuneração” e “o lançamento tributário se baseou em informações (notas fiscais eletrônicas e documentação contábil) cedidas pela própria impugnante [...] cientificadas à Receita Federal através da transmissão da informação em seus registros contábeis eletrônicos, frisa-se, informados direta e instantaneamente aos sistemas da Receita”;
- ❑ A aplicação da multa agravada (art. 44, § 2º, da Lei 9.430/1996) é incabível porque “a Recorrente não praticou qualquer ato de embaraço à fiscalização, tendo cooperado com essa em todas as fases do procedimento inquisitório, disponibilizando toda documentação solicitada que tinha a sua disposição”;
- ❑ O lançamento em desfavor dos responsáveis tributários pessoas jurídicas é nulo porque o procedimento fiscal se restringiu ao contribuinte autuado, sem a participação dos responsáveis tributários, tendo havido afronta ao princípio do devido processo legal;
- ❑ “[...] não há prova subsistente e concreta de que efetivamente há formação de grupo econômico entre as empresas [...], não há nos autos prova da prática do fato jurídico tributário pelo suposto grupo, não há ilicitude na formação de grupo econômico, ou mesmo corresponsabilidade entre referidas empresas. [...] Outrossim, a autoridade administrativa deixou de demonstrar nos autos que as despesas e custos inerentes à manutenção de cada um dos estabelecimentos comerciais se confundem, bem como deixou de demonstrar que os funcionários de uma pessoa jurídica exercem atividade laboral nas instalações de outra, ou mesmo que recebem ordens hierárquicas de modo indistinto”;
- ❑ “[...] a solidariedade tributária somente pode ser imposta àquele que tiver relação com o fato gerador do tributo, mesmo quando houver a responsabilização solidária por configuração de grupo econômico entre as empresas envolvidas, sendo insuficiente apenas a relação de unidade de comando ou direção, mas necessária também a participação na constituição do fato gerador do tributo”;
- ❑ “Não há qualquer demonstração, muito menos comprovação, de que os responsáveis tributários pessoas físicas tenham cometido qualquer ato à revelia da sociedade e, ainda, com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social”, vinculado aos créditos tributários lançados;
- ❑ Apesar de o art. 124 do CTN não ter sido usado como fundamento legal para a responsabilização tributária imputada aos sócios, pelo princípio da

eventualidade, “é indispensável a configuração do interesse comum na situação constitutiva do fato gerador dos débitos tributários lançados nº auto de infração, o que NÃO restou configurado no presente caso”. Como os sócios não realizaram o fato gerador dos créditos tributários lançados conjuntamente com o contribuinte autuado, então não cabe responsabilizá-los com base no art. 124 do CTN;

- 2 A multa de ofício não pode ser objeto de responsabilização tributária para os sócios, que não possuem culpabilidade pela suposta ação dolosa, devendo-se aplicar o disposto no art. 5º, inciso XLV, da Constituição Federal.

Os impugnantes pediram a nulidade, a improcedência ou a retificação do Auto de Infração e o afastamento da responsabilidade tributária das pessoas jurídicas e físicas.

3 Diligência fiscal

O julgamento foi convertido em diligência por meio do Despacho DRJ/SDR nº 46/2018 (fl. 124.499), nos seguintes termos:

“O processo administrativo fiscal em epígrafe refere-se ao lançamento de ofício em face de indústria têxtil para exigir contribuição previdenciária sobre a receita bruta não declarada em DCTF e contribuição previdenciária proporcional sobre registros contábeis de pagamentos a segurados empregados e contribuintes individuais não declarados em GFIP.

O relatório fiscal descreve as planilhas anexas. No entanto, ao analisar os códigos NCM dos produtos constantes das planilhas, em decorrência da afirmação do contribuinte impugnante de que toda a sua produção é abrangida pela desoneração da folha de pagamento, não foi possível identificar os códigos NCM considerados não desonerados nas notas fiscais eletrônicas de venda do contribuinte, que culminaram no anexo “Análise da Proporcionalidade entre a Receita Bruta Não Desonerada e a Receita Bruta Total (inclusive exportações)”, nas fls. 122.961-122.962.

Relatórios gerenciais gerados no DW SIEF apontam dados divergentes dos constantes do anexo de análise da proporcionalidade, pois acusam que cerca de 99% do valor bruto dos itens vendidos mensalmente pelo contribuinte se referem a produtos pertencentes ao capítulo 62 da Nomenclatura Comum do Mercosul(NCM), Assim sendo, converto o julgamento em diligência para que a Fiscalização:

- 1. informe os valores mensais por código NCM dos produtos vendidos pelo contribuinte que foram considerados não desonerados;*
- 2. retifique a planilha de análise da proporcionalidade, caso detecte algum erro material;*

3. encaminhe as informações ao contribuinte e aos responsáveis tributários, abrindo prazo de 30 dias para apresentação de defesa e juntando aos autos os comprovantes de ciência”.

3.1 CUMPRIMENTO DA DILIGÊNCIA

No termo de cumprimento de diligência (fls. 124.501-124.506), a Autoridade Tributária apresentou as seguintes informações:

“2.3. Inicialmente deve ser ressaltado que a argumentação da Impugnante de que “toda sua produção é abrangida pela desoneração da folha de pagamento” não deve prosperar. Além dos produtos fabricados, devem ser analisadas as origens da receita total, pois há vendas decorrentes de atividades comerciais, inclusive de mercadorias constantes do anexo I da Lei 12.546/2011.

2.4. No cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta — CPRB (art. 8º da Lei 12.546/2011) deve-se considerar a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM dos produtos, bem como o Código Fiscal de Operações e Prestações — CFOP, pois, como no caso em tela, houve saídas de mercadorias adquiridas para comercialização, conforme já ressaltado.

2.5. Assim, em cumprimento a requisição do órgão julgador, a Auditoria elaborou “anexos” com os valores mensais “por código de NCM e CFOP” dos produtos considerados desonerados e não desonerados, aos quais foram atribuídos os seguintes títulos: “ANÁLISE DA RECEITA BRUTA DESONERADA POR NCM E CFOP” e “ANÁLISE DA RECEITA BRUTA NÃO DESONERADA POR NCM E CFOP”.

2.6. Não obstante, no cumprimento da diligência a Auditoria detectou erro material no lançamento previdenciário, motivo pelo qual foi retificada a “ANÁLISE DA PROPORCIONALIDADE ENTRE A RECEITA BRUTA NÃO DESONERADA E A RECEITA BRUTA TOTAL (INCLUSIVE EXPORTAÇÕES)”, “anexo” integrante deste relatório.

[...]

2.8. Como restou agravada a exigência tributária inicial no tocante a parcela da CPRB, foi comandada abertura de um novo procedimento fiscal sob nº 0910300.2018.00279-8, para lavratura do auto-de-infração complementar, tudo em conformidade com o art. 18, §3º do Decreto 70.235/72:

[...]

2.9. Outro fato que merece destaque é que as notas fiscais de exportações foram consideradas na base-de-cálculo da CPRB pois se tratavam de “exportações indiretas” não amparadas pela imunidade do art. 149, §2º da Constituição Federal.

[...]

2.10. Assim, ao final, após o cumprimento da diligência, a lavratura do auto-de infração complementar da CPRB ficará assim constituído em valores originais:

[...]

2.11. Por outro lado, as "contribuições previdenciárias" calculadas de forma proporcional "sobre a folha de pagamento" deverão ser retificadas para menor, conforme segue:

[...]”

Todos os sujeitos passivos do lançamento de ofício foram cientificados do termo de cumprimento de diligência e seus anexos.

O Auto de Infração complementar integra o processo administrativo fiscal nº 10935.726956/2018-85, cujas impugnações serão objetos de julgamento específico.

3.2 MANIFESTAÇÃO SOBRE A DILIGÊNCIA

A OPP INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA. apresentou manifestação em face do termo de cumprimento de diligência (fls. 124637 a 124657). Os demais sujeitos passivos não se manifestaram.

A Autuada argumentou o seguinte, em síntese:

- ☐ A manifestação foi apresentada tempestivamente;
- ☐ “[...] se a autoridade fiscal não aprofundou o trabalho sobre a análise da proporcionalidade entre a receita bruta não desonerada e a receita bruta total no momento do lançamento tributário, não cabe agora fazer tentativa de salvar o lançamento por nova valoração, visto que é totalmente incabível por ofensa ao art. 146, do CTN. [...] quando o aplicador do Direito vê no mesmo fato características que antes não foram relevantes para a interpretação a seu respeito, levando a uma nova valoração jurídica desse mesmo fato, estar-se-á diante do erro de direito e, portanto, da limitação imposta pelo artigo 146 do CTN. [...] O lançamento de um tributo pressupõe que todas as informações necessárias sobre o mesmo tenham sido apuradas, bem como que o fato gerador da obrigação tributária tenha sido identificado em todos os seus vários aspectos, identificando todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária, quais sejam: material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, oportunizando ao contribuinte exercer o seu direito de ampla defesa e contraditório em sua completude. No entanto, claramente o AFRFB incorreu em erro de direito, já que partiu de premissas completamente equivocadas ao abrir novo procedimento fiscal, incluindo as notas fiscais de exportações na base de cálculo da CPRB, em total desacordo com a lei, estando, portanto, viciado todo o lançamento. [...] Assim, lançamento complementar que modifica critério jurídico do Auto de Infração

anteriormente lavrado, como no caso destes autos, é nulo, por ofensa direta ao artigo 146, do Código Tributário Nacional. Isto posto, requer-se que seja declarada a NULIDADE do lançamento realizado, ante o evidente erro de direito o qual decorre vício material, em afronta aos artigos 142 e 146 do Código Tributário Nacional, cancelando-se a respectiva exigência fiscal”;

- 7 “Nos termos da previsão constitucional, as receitas decorrentes de exportação não podem ser objeto de tributação por quaisquer contribuições sociais, isto porque, a imunidade ora referida não elege os sujeitos exportadores para figurarem como seus beneficiários, mas sim os OBJETOS pecuniários resultantes das atividades voltadas à exportação, consistentes nas respectivas receitas. [...] independentemente da pessoa ou do modo com que se pratique a operação de exportação, as receitas daí decorrentes deverão ser consideradas imunes. [...] em momento algum a norma constitucional delimitou a norma imunizadora para determinada modalidade de exportação. Isso significa que, inexistindo demarcação constitucional, devem ser consideradas imunes as operações de exportação direta e indiretas. Por esta razão, não se pode, por meio de Instrução Normativa (IN RFB 1436/2013) e outros expedientes, restringir a referida imunidade em relação às operações de exportação indireta, por contrariedade tanto às disposições da legislação ordinária (Decreto Lei nº 1.248/72 e Lei 8.402/92), quanto a norma suprema, constitucional (Artigo 149, parágrafo 2º, inciso I da CF)”. Citou jurisprudência no CARF e nos tribunais superiores, concluindo da seguinte forma: “Por sua vez, a matéria em questão mostra-se bastante controversa nos tribunais, tanto que se tornou objeto de tema representativo de repercussão geral n. 674, cujo paradigma é o Recurso Extraordinário 759.244: Tema 674 - Aplicabilidade da imunidade referente às contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação intermediada por empresas comerciais exportadoras (‘trading companies’)”.

Pediu que os Autos de Infração sejam declarados nulos, “ante o evidente erro de direito, o qual decorre vício material, em afronta aos artigos 142 e 146 do Código Tributário Nacional”, ou que sejam declarados improcedentes, “uma vez que o artigo 149, parágrafo 2º, inciso I, da CF, tem por objetivo a desoneração das exportações (gênero), sem qualquer distinção quanto às espécies (direta e indireta)”.

Em 28 de março de 2019, a 6ª Turma da DRJ/SDR, por intermédio do Acórdão nº 15-46.282, por unanimidade de votos, julgou *“PROCEDENTE EM PARTE o lançamento e PROCEDENTE a imputação de responsabilidade tributária solidária às pessoas jurídicas pela totalidade do crédito tributário lançado”*; e excluiu *“do polo passivo as pessoas físicas sócias da autuada, nos termos do voto do relator”*.

Para melhor visualização do seu conteúdo, transcreve-se sua Ementa logo abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PROCEDIMENTO FISCAL. CONTRADITÓRIO. NULIDADE PROCESSUAL. INAPLICABILIDADE.

Os procedimentos de fiscalização ou diligência fiscal que antecedem o ato de lançamento são unilaterais da Fiscalização e possuem natureza investigatória, não havendo que se falar em processo nem, tampouco, em contraditório.

CPRB. OBRIGATORIEDADE.

Até novembro de 2015, a contribuição previdenciária sobre a receita bruta era obrigatória, sendo incabível optar por permanecer contribuindo exclusivamente sobre a folha de pagamento.

CPRB. PROPORCIONALIDADE.

Desde a sua instituição, a desoneração da folha de pagamento previu contribuição previdenciária proporcional sobre a folha de pagamento, cumulada com a contribuição previdenciária sobre a receita bruta abrangida pela desoneração, para os contribuintes sujeitos à CPRB que possuam cumulativamente receitas abrangidas e receitas não abrangidas pela CPRB.

CPRB. PRODUÇÃO PRÓPRIA. CONDIÇÃO.

Sujeitam-se à contribuição previdenciária sobre a receita bruta as receitas de vendas de mercadorias estritamente de produção própria do contribuinte, sendo excluídas da contribuição substitutiva as receitas de vendas de mercadorias adquiridas de terceiros.

CPRB. IMUNIDADE. TRADING COMPANY. EXPORTAÇÃO INDIRETA. INAPLICABILIDADE.

A imunidade das receitas decorrentes de exportação é aplicável exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

Exportações indiretas, intermediadas por empresas comerciais exportadoras (trading companies), são consideradas vendas para o mercado interno, sujeitas contribuição previdenciária sobre a receita bruta.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ORIGINÁRIO POR ÓRGÃO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar originariamente sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo.

ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE. DOCUMENTAÇÃO PRÓPRIA.

ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe ao impugnante apresentar prova das suas alegações, especialmente quando referentes a informações contidas em documentos por ele elaborados e mantidos.

AUTO DE INFRAÇÃO. REGISTROS CONTÁBEIS. RUBRICAS INDENIZATÓRIAS. COMPROVAÇÃO.

Cabe ao impugnante demonstrar a existência de rubricas sem incidência de contribuições previdenciárias em relação a lançamento de ofício baseado em registros contábeis realizados em títulos inadequados pelo próprio contribuinte.

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS. FALTA DE RETENÇÃO.

RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA.

O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com a lei.

ERRO DE FATO. CORREÇÃO DE CÁLCULOS. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Uma vez detectado erro de fato e corrigido o cálculo das somas das receitas e das devoluções de vendas, com o consequente ajuste das proporcionalidades mensais, sem modificação dos critérios jurídicos adotados e garantido o direito ao contraditório e à ampla defesa pelos sujeitos passivos, o crédito tributário indevidamente constituído deve ser expurgado do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. SIMULAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. ALÍQUOTA QUALIFICADA.

A alíquota da multa aplicada em lançamentos de ofício de créditos tributários deve ser duplicada nas hipóteses de comprovação da ocorrência de simulação, fraude ou conluio.

MULTA DE OFÍCIO. INTIMAÇÃO. PRESTAR ESCLARECIMENTOS. NÃO ATENDIMENTO. ALÍQUOTA AGRAVADA.

O não atendimento às intimações para prestar esclarecimentos durante o procedimento fiscal, dificultando a sua plena realização, justifica a majoração da alíquota da multa de ofício em 50%.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. APLICABILIDADE.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações tributárias previdenciárias, se comprovadas práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou existência de confusão patrimonial.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOAS FÍSICAS. INTIMAÇÃO À EMPRESA. FALTA DE PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS.

Por si só, o não atendimento da pessoa jurídica a intimação feita para prestar esclarecimentos não implica responsabilização tributária das pessoas físicas referidas no art. 135 do CTN por infração à lei, na condição de segurados obrigatórios do RGPS, pelos créditos tributários cujos fatos geradores deixaram de ser esclarecidos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Sujeitou-se o Acórdão, ainda, a recurso de ofício em decorrência da exoneração, em favor de dois dos responsáveis tributários, de crédito tributário em valor superior ao limite de alçada previsto no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, c/c art. 366, § 3º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

Tanto o contribuinte quanto os responsáveis solidários apresentaram seus Recursos Voluntários, com reiteração das mesmas razões de fato e de direito já argumentadas em seus instrumentos impugnatórios (e, aqui, já transcritas). Os responsáveis tributários, exonerados pela decisão de piso, apresentaram suas contrarrazões ao recurso necessário, também, com as mesmas linhas defensivas de suas primeiras razões.

Não houve apresentação de contrarrazões pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro.

Os Recursos Voluntários interpostos são tempestivos e cumprem os demais requisitos legais de admissibilidade. Por isso, conheço-os para o deslinde do presente julgamento. Por questões regimentais, inicio este Voto com a avaliação do recurso necessário.

1) Do Recurso de Ofício

Como é cediço, a partir da Portaria MF nº 3/2008, não há mais dúvidas de que o limite de alçada contempla tão-somente a exoneração do pagamento de tributo e encargos de multa.

No mais, relevaria notar que o Decreto nº 70.235/72, a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 1.602/97, convertida na Lei nº 9.532/97, também passou a estipular expressamente o limite de alçada com base, apenas, no tributo e na multa exonerados:

“Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

(...)I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997);

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

§ 2º Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade”.

Não fosse isso suficiente, a discussão que subsistiu, para além do que consolidado na Súmula CARF nº 103, dizia respeito aos efeitos da exclusão de responsáveis tributários na determinação do limite de alçada, questão que foi pacificada com a alteração da regulamentação do Processo Administrativo Fiscal, expressa no Decreto nº 7.574/2011, pelo Decreto nº 8.853/2016:

“Art. 70. O recurso de ofício deve ser interposto, pela autoridade competente de primeira instância, sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, bem como quando deixar de aplicar a pena de perdimento de mercadoria com base na legislação do IPI (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 34, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 67).

§ 1º O recurso será interposto mediante formalização na própria decisão.

§ 2º Sendo o caso de interposição de recurso de ofício e não tendo este sido formalizado, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

§ 3º O disposto no caput aplica-se sempre que, na hipótese prevista no § 3º do art. 564 , a decisão excluir da lide o sujeito passivo cuja exigência seja em valor superior ao fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário. (Incluído pelo Decreto nº 8.853, de 2016)”

In casu, com o advento da Portaria MF nº 2/2023, o limite de alçada, para fins de conhecimento do recurso necessário, passou a ser de R\$ 15.000.00,00.

Quando da instituição de um novo limite de alçada para interposição de recurso de ofício, tal limite se aplica imediatamente, inclusive, para os casos pendentes de julgamento, conforme Súmula CARF 103.

Além disso, em atendimento à disposição expressa do inciso I do artigo 34 do Decreto 70.235/1972, para apurar o novo limite de alçada - no caso, o fixado pela Portaria MF 2/2023, devem ser tomados em conta apenas os valores exonerados de tributo (principal original) e a encargos de multa (original).

Conforme análise dos autos, o demonstrativo do crédito tributário exonerado aponta pelo não conhecimento do Recurso de Ofício conjugando as regras e Portaria acima expostas.

Dessa forma, este Conselheiro deve aplicar as regras legais e infralegais supratranscritas, além das sumulares, a fim de não conhecer do Recurso de Ofício em julgamento.

2) Do Recurso Voluntário da Opp Indústria Textil e dos demais Responsáveis Solidários:

Em relação às preliminares e ao mérito expostas nos instrumentos recursais, trata-se de repetição daquelas já expostas em suas Impugnações, sem qualquer inovação relevante sobre o tema. Nessa senda, adoto as razões da precisa e clara decisão recorrida, a fim de confirmá-la, nos termos do inciso I, §2º, do artigo 114 do novel RICARF, a qual transcreverei logo abaixo.

Informo, contudo, que tomarei posicionamento diverso, em relação à matéria “Exportações Indiretas”, porquanto houve modificação de posicionamento da própria Receita Federal, inclusive em sede de Solução de Consulta, influenciada pela decisão do Supremo Tribunal Federal.

“Voto

(...)

5 Preliminar de nulidade do lançamento

O Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, prescreve o seguinte sobre a nulidade dos atos em matéria tributária:

(...)

Assim sendo, o lançamento fiscal deve ser anulado quando for lavrado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso concreto, os sujeitos passivos demonstraram inconformismo porque a autuada não foi notificada das ampliações do objeto do procedimento fiscal, as planilhas referenciadas no termo de verificação fiscal “não existem no processo administrativo”, houve erro de direito caracterizado pelo lançamento complementar em decorrência da modificação do critério jurídico adotado nos Autos de Infração ora sob julgamento e não foi realizado procedimento fiscal nos responsáveis tributários.

5.1 AMPLIAÇÃO DO OBJETO DO PROCEDIMENTO FISCAL

Sob o argumento de que a Autoridade Tributária deixou de notificar as ampliações do objeto do procedimento fiscal ao contribuinte fiscalizado, os impugnantes requereram a nulidade da autuação por ter sido lavrada por autoridade incompetente.

Ocorre que as ampliações do objeto do procedimento foram informadas ao contribuinte, conforme demonstram o termo de início do procedimento fiscal e os termos de continuidade, constantes das fls.76 e seguintes dos presentes autos, e o seguinte excerto do termo de verificação fiscal:

3.9. Inobstante a fiscalizada ter deixado de atender as intimações fiscais, o procedimento foi realizado fazendo-se necessárias as seguintes lavraturas:

a) termo de continuidade — número de ordem 1, recebido pela fiscalizada por meio do AR JS495881079BR em 28.09.2016, para informação da alteração do Auditor-Fiscal responsável pela realização do procedimento;

b) termos de continuidade — números de ordem 2 e 3, para manter a quebra da espontaneidade em razão do procedimento fiscal, encaminhados pelos ARs JS559441443BR e JS600045079BR e recebidos, respectivamente, em 30.11.2016 e 19.01.2017;

c) termo de constatação e de continuidade — número de ordem 4, por falta de respostas aos termos de intimação fiscal 214-02/2017 e 214-03/2017. O termo foi encaminhado pelo AR 870736315 e recebido em 14.08.2017;

d) termo de continuidade — número de ordem 5, recebido por meio do AR JS914094152BR em 29.09.2017, para comunicação de inclusão de novas operações no procedimento fiscal

Mesmo que tais notificações não tivessem sido feitas, o contribuinte dispôs, desde o início do procedimento fiscal, de informações atualizadas sobre a abrangência da fiscalização, inclusive o seu objeto, mediante acesso ao site da RFB na internet, com o uso do código de acesso que lhe foi fornecido em todos os termos emitidos pelo Auditor-Fiscal. Tal fato pode ser constatado tanto nos documentos de fls. 76 e seguintes como na própria impugnação apresentada pelo contribuinte, que juntou trechos das informações constantes do site da RFB mediante consulta aos dados do procedimento fiscal com o código de acesso:

Figura I – Consultas ao *site* da RFB feitas pela atuada

PROCEDIMENTO FISCAL ALTERADO EM 20/09/2017	
NATUREZA DA ALTERAÇÃO	
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO	
TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES INCLUIDOS :	PERÍODOS :
Contribuição Segurados	01/2013 a 12/2013

PROCEDIMENTO FISCAL ALTERADO EM 02/10/2017	
NATUREZA DA ALTERAÇÃO	
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO	
TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES INCLUIDOS :	PERÍODOS :
Contribuição para Outras Entidades e Fundos	01/2013 a 12/2013

O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, instituído pela Portaria SRF nº 1.265/1999, encontra-se atualmente revogado e foi substituído pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização – TDPF, criado pela Portaria

RFB nº 1.687/2014, que dispôs sobre o planejamento das atividades fiscais e estabeleceu normas para a execução dos procedimentos fiscais relativos ao controle aduaneiro do comércio exterior e aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Consistia o MPF em uma ordem administrativa para que as autoridades fiscais executassem atividades relacionadas à verificação do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos.

O MPF era um instrumento de controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela RFB. Criado por ato infralegal, eventual vício na sua emissão não tinha o poder de contaminar o procedimento fiscal ou o lançamento propriamente dito, pois estes últimos estão assentados em diplomas normativos de hierarquia superior, o CTN e o Decreto nº 70.235/1972, que, em momento algum, conferem ao MPF ou ao TDPF a condição de requisito de validade do lançamento.

Tal qual o MPF, o TDPF é um mero ato de natureza gerencial e a sua instituição não traz regra de competência, seja ela genérica ou específica, pois a competência para o lançamento tributário é matéria reservada à lei.

Para o contribuinte, o TDPF se apresenta apenas como um instrumento de garantia, na medida em que, permitindo ser confirmada a sua autenticidade pela internet no site da RFB, confere segurança sobre a pessoa que se apresenta como representante da Administração Tributária da União.

A atividade de lançamento do crédito tributário é vinculada, conforme disposições dos arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN, transcritos a seguir:

(...)

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é a autoridade competente para efetuar o lançamento do crédito tributário administrado pela RFB, nos termos do art. 6º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.593/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007:

(...)

Uma vez instado a auditar o contribuinte, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deve verificar o objeto do TDPF. No entanto, na hipótese de identificar outras infrações à legislação tributária, a Autoridade Fiscal tem a obrigação legal de efetuar o lançamento do crédito tributário correspondente, sob pena de responsabilidade funcional.

A jurisprudência administrativa consolidou o entendimento de que o MPF, e, portanto, também o TDPF se constituem em elementos de controle da Administração Tributária. Dessa forma, eventual inobservância de procedimentos e limites por eles fixados, ou mesmo a sua ausência, não gera nulidades no âmbito do lançamento fiscal. Decisão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais demonstra o entendimento do CARF acerca da matéria:

(...)

Assim sendo, afasto a arguição de nulidade da autuação por incompetência da autoridade lançadora.

5.2 PLANILHAS REFERENCIADAS NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

A alegada preterição do direito de defesa tem por fundamento a suposta não juntada aos autos dos anexos do lançamento, referenciados no termo de verificação fiscal.

Com amparo no princípio da eficiência na Administração Pública, insculpido na Constituição Federal, a RFB ciente os contribuintes dos lançamentos de ofício mediante termo específico e disponibiliza para os sujeitos passivos todos os documentos integrantes dos Autos de Infração em processos digitais no site oficial da RFB na internet, de modo que o inteiro teor dos autos dos processos administrativos fiscais pode ser consultado pelos sujeitos passivos a qualquer tempo, com o sigilo fiscal garantido por meio da exigência do uso do certificado digital. No caso concreto, além da disponibilidade pela internet, os sujeitos passivos receberam mídia digital contendo todos os documentos integrantes dos Autos de Infração em arquivos digitais, que foram validados e autenticados mediante o controle de código hash, que garante a exatidão do conteúdo dos arquivos.

A Instrução Normativa RFB nº 971/2009 dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. No capítulo destinado aos relatórios e documentos integrantes do processo administrativo fiscal, o ato normativo prescreve o seguinte:

(...)

O contribuinte e os responsáveis tributários receberam os autos de infração e a mídia digital nos dias 20 e 25/10/2017, conforme atestam os documentos de fls. 124.296-124.356 dos presentes autos (termos de ciência de lançamentos e encerramento do procedimento fiscal, recibos de entrega de arquivos digitais, com os correspondentes códigos hash de identificação, e avisos de recebimento de remessa postal).

No dia 09/11/2017, o contribuinte autuado recebeu, a seu pedido, cópia integral em meio digital dos autos dos processos 10935.720081/2017-27 (este processo sob análise) e 10935.724090/2017-97. O recibo da mídia digital está juntado na fl. 124.360. Nele, consta que o pedido de cópia foi firmado pelo advogado que assinou as impugnações apresentadas pelo contribuinte e por todos os responsáveis solidários.

Portanto, os impugnantes dispuseram de todos os elementos integrantes dos autos de infração.

Está evidente a inexistência de preterição do direito de defesa por falta de juntada de planilhas aos autos, cuja arguição resta afastada.

5.3 ERRO MATERIAL NO LANÇAMENTO

A Autoridade Tributária retificou a planilha demonstrativa do cálculo da proporcionalidade entre as receitas não abrangidas pela desoneração da folha de pagamento e a receita bruta da empresa. Em decorrência da alteração, a proporção da receita não abrangida pela CPRB diminuiu, ensejando a lavratura de auto de infração complementar. Segundo a Autoridade Tributária, o motivo para a retificação da planilha foi que “no cumprimento da diligência a Auditoria detectou erro material no lançamento previdenciário”.

Em sua defesa, a autuada argumentou que houve erro de direito, consubstanciado em erro material, caracterizado pela alteração do tratamento jurídico dado às exportações.

Para dirimir a controvérsia, comparei a planilha demonstrativa inicialmente aplicada (fl. 122.961-122.962) com a planilha retificada decorrente da diligência (fls. 124.511). Elaborei uma planilha com os dados das duas planilhas demonstrativas da proporcionalidade, contendo as mesmas denominações dos cabeçalhos das colunas, e a organizei de modo que os valores correspondentes das duas planilhas ficassem alinhados na mesma coluna: acima, constam os dados da planilha inicial; abaixo, constam os dados da planilha retificada em decorrência da diligência. A planilha por mim elaborada foi juntada à fl. 124.665 dos autos como impressão PDF. Juntei também aos autos do processo eletrônico a versão original da planilha, não paginável (XLS), de mesmo teor. A planilha possui o seguinte formato:

Figura II – Formato da planilha comparativa dos cálculos da proporcionalidade

[illegible]

Os títulos de colunas existentes no cabeçalho da planilha sob a cor branca representam dados extraídos do conjunto de notas fiscais da autuada, enquanto os coloridos representam fórmulas obtidas a partir das colunas de cor branca.

Realçando os dados da planilha utilizados para o cálculo da proporcionalidade que foram corrigidos pela Autoridade Tributária como resultado da diligência, tem-se:

Figura III – Identificação dos dados corrigidos para o cálculo da proporcionalidade

	Mês da Emissão	Receita Bruta Mercado Interno	Devolução de Vendas Mercado Interno	Receita Bruta Mercado Externo	Devolução de Vendas Mercado Externo	Receita Bruta menos Devoluções MI + ME	Receita Bruta Mercado Interno - NCM Desonerada	Devoluções no Mercado Interno - NCM Desonerada	Receita Bruta Mercado Interno menos Devoluções - NCM Desonerada	Receita Bruta Exportações - NCM Desonerada	Devoluções Exportações - NCM Desonerada	Receita Bruta Exportações menos Devoluções - NCM Desonerada
PLANILHA INICIAL (fl. 122.863,122.962)	Janeiro	32.557.329,02	4.290.926,47	0,00	0,00	28.266.402,55	12.205.798,48	3.832.082,38	8.373.716,10	0,00	0,00	0,00
	Fevereiro	51.202.665,36	3.034.631,38	302.673,56	0,00	48.470.707,54	30.073.001,96	2.252.596,03	27.820.405,93	302.673,56	0,00	302.673,56
	Março	79.293.417,67	7.089.489,68	142.712,96	0,00	72.346.640,95	37.733.011,93	5.227.316,39	32.505.695,54	142.712,96	0,00	142.712,96
	Abril	95.746.889,70	3.859.631,36	798.378,18	100.299,72	92.585.336,80	50.036.659,86	1.173.412,08	48.863.247,78	798.378,18	100.299,72	698.078,46
	Maio	63.401.582,47	3.427.284,91	543.302,52	0,00	60.517.600,08	26.225.905,07	949.984,11	25.275.940,96	543.302,52	0,00	543.302,52
	Junho	75.429.111,79	4.651.212,23	228.311,80	312.897,50	70.693.313,86	39.353.781,53	2.030.907,72	37.322.873,81	228.311,80	312.897,50	-84.585,70
	Julho	87.749.470,03	8.372.867,13	108.540,68	0,00	79.485.143,58	55.771.397,75	5.966.692,16	49.804.705,59	108.540,68	0,00	108.540,68
	Agosto	88.078.435,04	9.428.884,31	186.634,24	0,00	78.636.184,97	49.133.766,03	7.326.442,57	41.807.323,47	186.634,24	0,00	186.634,24
	Setembro	68.945.905,29	4.569.645,09	18.497,76	0,00	64.394.757,96	35.299.392,19	2.175.225,37	33.124.166,82	18.497,76	0,00	18.497,76
	Outubro	113.015.310,98	5.022.771,25	7.289,92	18.497,76	107.981.331,89	73.852.048,38	2.396.596,13	71.455.452,25	7.289,92	18.497,76	-11.207,84
	Novembro	87.511.054,46	7.027.145,46	0,00	7.289,92	80.476.619,08	49.523.085,36	4.273.509,28	45.249.576,08	0,00	7.289,92	-7.289,92
	Dezembro	37.128.517,37	5.118.176,35	0,00	0,00	32.010.341,02	12.100.810,59	2.952.353,68	9.148.456,91	0,00	0,00	0,00
PLANILHA RETIFICADA (fl. 124.511,124.512)	Janeiro	32.557.329,02	4.290.926,47	0,00	0,00	28.266.402,55	12.205.798,48	3.832.082,38	8.373.716,10	0,00	0,00	0,00
	Fevereiro	51.202.665,36	3.034.631,38	302.673,56	0,00	48.470.707,54	30.073.001,96	2.252.596,03	27.820.405,93	302.673,56	0,00	302.673,56
	Março	79.293.417,67	7.089.489,68	142.712,96	0,00	72.346.640,95	37.733.011,93	5.227.316,39	32.505.695,54	142.712,96	0,00	142.712,96
	Abril	95.746.889,70	3.859.631,36	798.378,18	100.299,72	92.585.336,80	50.036.659,86	1.173.412,08	48.863.247,78	798.378,18	100.299,72	698.078,46
	Maio	63.401.582,47	3.427.284,91	543.302,52	0,00	60.517.600,08	26.225.905,07	949.984,11	25.275.940,96	543.302,52	0,00	543.302,52
	Junho	75.429.111,79	4.651.212,23	228.311,80	312.897,50	70.693.313,86	39.353.781,53	2.030.907,72	37.322.873,81	228.311,80	312.897,50	-84.585,70
	Julho	87.749.470,03	8.372.867,13	108.540,68	0,00	79.485.143,58	55.771.397,75	5.966.692,16	49.804.705,59	108.540,68	0,00	108.540,68
	Agosto	88.078.435,04	9.428.884,31	186.634,24	0,00	78.636.184,97	49.133.766,03	7.326.442,57	41.807.323,47	186.634,24	0,00	186.634,24
	Setembro	68.945.905,29	4.569.645,09	18.497,76	0,00	64.394.757,96	35.299.392,19	2.175.225,37	33.124.166,82	18.497,76	0,00	18.497,76
	Outubro	113.015.310,98	5.022.771,25	7.289,92	18.497,76	107.981.331,89	73.852.048,38	2.396.596,13	71.455.452,25	7.289,92	18.497,76	-11.207,84
	Novembro	87.511.054,46	7.027.145,46	0,00	7.289,92	80.476.619,08	49.523.085,36	4.273.509,28	45.249.576,08	0,00	7.289,92	-7.289,92
	Dezembro	37.128.517,37	5.118.176,35	0,00	0,00	32.010.341,02	12.100.810,59	2.952.353,68	9.148.456,91	0,00	0,00	0,00
	TOTAL	880.059.689,18	65.802.665,62	2.336.341,62	438.984,90	816.154.380,28	471.308.812,44	35.277.712,71	435.781.039,73	2.336.341,62	438.984,90	1.897.356,72

Da análise das colunas de cor branca, cujos dados foram extraídos das notas fiscais, mediante consolidação dos seus valores, constata-se que a Autoridade Tributária detectou e corrigiu falhas de cálculo cometidas na soma dos seguintes valores:

- ❑ total de devoluções de vendas com CFOP relativo ao mercado interno, estritamente no mês de fevereiro;
- ❑ receita bruta de vendas com CFOP relativo ao mercado interno, de produtos cujo código NCM é objeto da desoneração (sujeito à CPRB), estritamente no mês de janeiro;
- ❑ total de devoluções de vendas com CFOP relativo ao mercado interno, de produtos cujo código NCM é objeto da desoneração (sujeito à CPRB), nos doze meses fiscalizados.

Com relação às colunas coloridas, referentes a fórmulas em função das colunas de cor branca, resta evidente que não houve qualquer alteração na metodologia de cálculo e nenhuma fórmula foi alterada. As divergências de valores nas colunas coloridas decorreram estritamente das correções feitas nas colunas brancas.

A metodologia de cálculo pode ser simplificada da seguinte forma:

- ❑ na coluna verde, consta o cálculo da receita bruta mensal, abatidas as devoluções, referente às vendas registradas com código CFOP tanto para o mercado interno como para o mercado externo, sujeitas ou não à CPRB. Esses valores compõem o denominador do cálculo da proporcionalidade (coluna de cor vermelha);
- ❑ nas colunas alaranjadas, foi calculada a receita bruta mensal, abatidas as devoluções, referente estritamente às vendas registradas com código CFOP para o mercado interno sujeitas à CPRB;

- ❓ nas colunas azuis, foi calculada a receita bruta mensal, abatidas as devoluções, referente estritamente às vendas registradas com código CFOP para o mercado externo sujeitas à CPRB;
- ❓ na coluna amarela, calculou-se a soma das colunas alaranjada e azul, representando a receita bruta mensal, abatidas as devoluções, referente às vendas registradas com código CFOP tanto para o mercado interno como para o mercado externo, sujeitas à CPRB. Esses valores compõem o numerador do cálculo da proporcionalidade (coluna de cor vermelha);
- ❓ nas colunas vermelhas, foi calculada a proporcionalidade mensal da receita não sujeita à CPRB (não desonerada) sobre a receita bruta total e foi verificado se tal proporcionalidade é superior a 95%. A fórmula para o cálculo da proporcionalidade é representada abaixo:

Figura IV – Demonstração da metodologia de cálculo aplicada



Portanto, seja na planilha inicial do lançamento ou na planilha retificada em decorrência da diligência, a receita proveniente das vendas com código CFOP para o mercado externo (exportações) teve o mesmo tratamento oferecido para as vendas com código CFOP para o mercado interno. Não houve mudança da fundamentação jurídica, reforma da interpretação dos dispositivos legais ou alteração da aplicação da legislação pela Autoridade Fiscal, nem sequer revisão da metodologia de cálculo da proporcionalidade. A alteração decorreu unicamente da detecção de erro de cálculo na soma dos valores já mencionados acima, constantes das notas fiscais, que representam um mero erro de fato, e não um erro de direito.

O art. 142 do CTN corrobora a atuação da Autoridade Tributária, cuja “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. Uma vez tendo detectado o erro de fato, corrigiu o cálculo das somas das receitas e das devoluções de vendas e ajustou as proporcionalidades mensais em função de tais correções, sem modificar os critérios jurídicos adotados desde o início e garantindo o direito ao contraditório e à ampla defesa pelos sujeitos passivos, que foi devidamente exercido. A invocação do art. 146 do CTN pela impugnante não procede.

Diante do exposto, rejeito a arguição de nulidade do lançamento por erro de direito.

5.4 PROCEDIMENTO FISCAL NOS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

O lançamento de ofício decorreu de procedimento fiscal realizado na empresa OPP INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL. Os impugnantes alegaram que houve afronta ao princípio do devido processo legal porque os responsáveis tributários não foram sujeitos ao procedimento fiscal.

Durante o procedimento fiscal, a Autoridade Tributária coleta dados, examina documentos, procede à auditoria dos dados contábeis e fiscais, verifica a ocorrência ou não de fatos geradores de obrigações tributárias e analisa se houve descumprimento a alguma obrigação acessória. Trata-se de fase procedimental, inquisitorial, investigatória, desprovida de natureza processual ou contenciosa.

Nessa fase investigatória, a posição do sujeito passivo é a de investigado, não de litigante, nem de acusado. Nela, os procedimentos que antecedem o ato de lançamento são unilaterais da Fiscalização, não havendo que se falar em processo nem, tampouco, em contraditório. Consequentemente, a Autoridade Fiscal não está obrigada a informar o sujeito passivo acerca das investigações realizadas nem precisa abrir vista dos elementos de prova coletados.

É a partir da constituição do crédito tributário, por meio do lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo, que nasce a faculdade deste de iniciar a fase contenciosa, litigiosa ou contraditória. Essa fase é de iniciativa do contribuinte, em contraposição à fase investigatória, que é de iniciativa da Autoridade Fiscal. Portanto, o exercício do contraditório somente pode tomar lugar após o ato de lançamento regularmente cientificado ao interessado, que, a partir de tal momento, tem o direito de interpor defesa, expondo os motivos e apresentando os documentos que julgue pertinentes para provar as suas alegações.

Assim prescreve o Decreto nº 70.235/72:

(...)

Os Autos de Infração foram lavrados em decorrência de um procedimento fiscalizatório, com intimações regulares e concessão de prazos razoáveis, mediante o relato da situação fática, com os pertinentes elementos probatórios e a correspondente fundamentação legal.

Especificamente em relação à responsabilidade tributária, a Autoridade Fiscal formou convicção com base nos elementos obtidos durante o procedimento fiscal. Caso julgasse necessário, poderia realizar diligência em outras pessoas, físicas ou jurídicas, responsáveis tributários ou não. Entretanto, no pleno exercício da sua atribuição legal, entendeu dispor de elementos suficientes para responsabilizar determinados terceiros pelo crédito tributário lançado e encerrou a fase investigatória do procedimento, lavrando os Autos de Infração, instruído com elementos de prova e planilhas demonstrativas, imputando a responsabilidade tributária a quem entendeu ser devida e cientificando e abrindo prazo para que todos os sujeitos passivos interessados apresentassem as suas defesas, nos termos da legislação vigente.

Logo, foi permitido à autuada e aos responsáveis tributários tomar conhecimento da íntegra do lançamento e das infrações imputadas, bem como oferecido o prazo legal para apresentar defesa, de modo a rebatê-los concretamente, se assim o desejassem, tanto nas questões preliminares como no mérito, em relação a matérias de fato e de direito, cumprindo-se as disposições pertinentes do Decreto nº 70.235/72, notadamente os artigos 10, 11, 14 e 16.

Assim sendo, rejeito o pedido de anulação dos Autos de Infração por falta de cumprimento do princípio do devido processo legal.

6 Obrigatoriedade da CPRB

A intitulada “desoneração da folha de pagamento” foi inserida no nosso ordenamento jurídico por meio da Medida Provisória nº 540/2011, que, desde a sua redação original até novembro de 2015, previa a obrigatoriedade da tributação pela CPRB aos contribuintes que se enquadrassem no regime. A MP nº 540/2011 foi convertida na Lei nº 12.546/2011 sob o mesmo princípio de obrigatoriedade da aplicação da CPRB. Somente com o advento da Lei nº 13.161/2015, que alterou a redação da Lei nº 12.546/2011, a aplicação da CPRB passou a ser facultativa, cabendo ao contribuinte optar pela contribuição sobre a receita bruta ou sobre a folha de pagamento, nos termos da lei.

A alteração do caráter obrigatório para facultativo da CPRB está assentada no caput do art. 8º da Lei nº 12.546/2011. A redação vigente em 2013 determinava a contribuição obrigatória. Ela era a seguinte:

(...)

A redação vigente a partir de 01/12/2015, à semelhança da redação atual, estabeleceu o caráter facultativo da CPRB:

(...)

No caso concreto, como o período de apuração é adstrito ao ano de 2013, então a contribuição previdenciária sobre a receita bruta era obrigatória para os contribuintes que se enquadrassem nas suas hipóteses de incidência.

Então, refuto a alegação de que a autuada dispunha da faculdade de optar pela contribuição sobre a receita bruta ou sobre a folha de pagamento.

7 Proporcionalidade da CPRB

Desde a sua instituição, a desoneração da folha de pagamento previu contribuição previdenciária proporcional sobre a folha de pagamento, cumulada com a contribuição previdenciária sobre a receita bruta abrangida pela desoneração, para os contribuintes sujeitos à CPRB que possuam cumulativamente receitas abrangidas e receitas não abrangidas pela CPRB. Tal regra é estabelecida no art. 9º, § 1º, da Lei nº 12.546/2011:

(...)

Com base nas notas fiscais eletrônicas do contribuinte fiscalizado, a Autoridade Tributária elaborou planilhas demonstrativas, integrantes dos autos, que culminaram na planilha de análise da proporcionalidade entre a receita bruta não desonerada e a receita bruta total (fls. 122.961-122.962). Tal planilha foi retificada em decorrência da diligência (fl. 124.511), conforme já analisado em tópico anterior, para corrigir o cálculo das somas das receitas e das devoluções de vendas. Sem alteração de natureza jurídica, promoveu-se o ajuste das proporcionalidades mensais em função da correção de tais erros de fato.

Para enquadrar cada item vendido como sujeito ou não à CPRB, com repercussão na planilha de análise da proporcionalidade, a Autoridade Tributária considerou a classificação realizada pela atuada nas suas próprias notas fiscais eletrônicas em relação aos seguintes aspectos:

☐ Código CFOP: indica a que título a mercadoria saiu do estabelecimento da atuada. Sujeitavam-se à CPRB estritamente as mercadorias que tenham saído em decorrência da venda de produção própria da atuada;

☐ Código NCM: indica a natureza do produto vendido. Sujeitavam-se à CPRB estritamente as mercadorias cujos códigos NCM estavam relacionados na redação vigente à época do Anexo I da Lei nº 12.546/2011.

Ambos os códigos constam das relações de notas fiscais eletrônicas juntadas aos autos pela Autoridade Fiscal.

Para estar abrangido pela CPRB, cada produto vendido deve atender simultaneamente aos dois critérios: código CFOP de venda de produção própria e código NCM relacionado no Anexo I da Lei nº 12.546/2011.

No despacho em que converti o julgamento em diligência, afirmei que “cerca de 99% do valor bruto dos itens vendidos mensalmente pelo contribuinte se referem a produtos pertencentes ao capítulo 62 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)”. Isso de fato ocorreu e todo o capítulo 62 da NCM constava do anexo I da lei.

Porém, grande parte dessas vendas foi realizada com produtos adquiridos junto a terceiros, não tendo sido produzidos pela atuada. Os códigos CFOP dessas vendas são distintos dos de produção própria:

Figura V – Códigos CFOP de venda utilizados pela empresa

CFOP	DESCRIÇÃO	DESONERÁVEL?
5101	Venda de produção do estabelecimento	Sim
5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	Não
5109	Venda de produção do estabelecimento, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio	Sim
5110	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros , destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio	Não
6101	Venda de produção do estabelecimento	Sim
6102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	Não
6107	Venda de produção do estabelecimento, destinada a não contribuinte	Sim
6108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros , destinada a não contribuinte	Não
6109	Venda de produção do estabelecimento, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio	Sim
6110	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros , destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio	Não
6116	Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura	Sim
6118	Venda de produção do estabelecimento entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem	Sim
6119	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem	Não
7101	Venda de produção do estabelecimento	Sim

Na impugnação, a autuada afirmou o seguinte:

Isto porque inexistente na atividade da impugnante serviços de natureza distinta, ou seja, 100% (cem por cento) de sua atividade é de produção/confecção de vestuários e venda destes produtos de fabricação própria. Não há operações de outra natureza ou com produtos tidos por “não desonerados” como arguido pelo Fisco.

Como se vê, a afirmação da autuada não procede porque, com base na classificação feita por ela mesma nas notas fiscais, parte das suas vendas foi de produtos fabricados por terceiros e, por essa razão, não abrangidos pela CPRB.

Assim sendo, afasto o pedido de improcedência do lançamento sobre a folha de pagamento sob o argumento de que a totalidade da atividade da autuada era abrangida pela CPRB e julgo procedente a aplicação da proporcionalidade.

(...)

9 Rubricas com natureza indenizatória

O contribuinte argumentou genericamente que é insubsistente o “lançamento tributário sobre supostos ‘pagamentos’ a segurados empregados e contribuintes individuais, porquanto se tais valores foram considerados salário, não poderiam incidir sobre verbas tidas por indenizatórias”: auxílio-doença, auxílio-acidente, faltas justificadas, auxílio alimentação, terço constitucional de férias gozadas, férias proporcionais e terço constitucional correspondente, abono-assiduidade, salário-maternidade e aviso prévio indenizado.

No entanto, deixou de demonstrar tal fato e dispôs teoricamente sobre a natureza jurídica das diversas rubricas que mencionou, tendo feito referência a algumas decisões judiciais das quais sequer é parte nem delas usufrui efeitos jurídicos.

É inócua a mera alegação desprovida de provas de que rubricas de natureza indenizatória integram a base de cálculo do lançamento. Mesmo que a discussão jurídica teórica implicasse a concordância de que alguma das rubricas citadas não integra, em tese, a base de cálculo das contribuições previdenciárias, tal

conclusão não traria qualquer resultado efetivo para a causa. Isso porque não há nos autos a demonstração do liame entre as rubricas genericamente citadas pelo impugnante e as bases de cálculo mensais discriminadas pela Autoridade Tributária.

Os fatos geradores dos créditos tributários lançados, incidentes sobre a folha de pagamento, constam dos registros contábeis do contribuinte autuado, a título de folha de pagamento em contas de despesas cartorárias. Durante o procedimento fiscal, tais registros contábeis não foram justificados pelo contribuinte. Na sua peça impugnatória, a autuada argumentou que, em tais registros, estão embutidas rubricas de natureza indenizatória típicas de pagamentos realizados a pessoas físicas que lhe prestaram serviços sob regime de emprego.

Se os registros contábeis se referem a folhas de pagamento e neles constam rubricas indenizatórias, então compete ao contribuinte apresentar a documentação comprobatória que embasou os registros contábeis e demonstrar e quantificar tais rubricas. Uma vez que a empresa fez os registros pelo valor total em títulos impróprios da sua contabilidade, argumentar genericamente a existência de rubricas indenizatórias equivale a se utilizar da própria torpeza para reduzir o valor do tributo devido.

Assim sendo, entendo ser descabido o argumento genérico de que constam rubricas de natureza indenizatória na base de cálculo da exigência fiscal incidente sobre a folha de pagamento.

10 Contribuições dos segurados

Os impugnantes argumentaram que houve erro na eleição do sujeito passivo em relação às contribuições de segurados empregados e contribuintes individuais porque elas não foram objetos de retenção por parte da empresa.

A obrigação legal da retenção é matéria incontroversa, assim como o fato de a empresa fiscalizada não ter cumprido a obrigação tributária de reter, até porque os fatos geradores correspondentes foram registrados na contabilidade em contas inadequadas, com títulos impróprios e não constam das declarações tributárias.

A lide reside no cabimento ou não de se exigir da empresa as contribuições dos segurados na hipótese de tais contribuições não terem sido oportunamente retidas.

As obrigações tributárias imputadas às empresas, acessória de arrecadar(reter) e principal de recolher (pagar) as contribuições dos segurados empregados, estão previstas no art. 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212/1991:

(...)

Por sua vez, as obrigações tributárias das empresas de arrecadar e recolher as contribuições dos contribuintes individuais que lhes prestem serviços são estabelecidas nº art. 4º da Lei nº 10.666/2003:

(...)

No art. 30, inciso II, da Lei nº 8.212/1991, consta a previsão legal para o recolhimento pelos próprios contribuintes individuais das suas contribuições quando atuarem por conta própria, na forma da alínea “h” do inciso V do art. 12 da mesma lei ou nas hipóteses mencionadas no § 3º do art. 4º da Lei nº 10.666/2003, transcrito acima:

(...)

A legislação tributária estabelece que as contribuições a que as empresas são obrigadas a reter devem ser delas exigidas independentemente de as retenções terem sido realizadas. É o que determina o art. 33, § 5º, da Lei nº 8.212/1991:

(...)

Portanto, a legislação tributária estabelece de forma expressa a obrigação principal de a empresa pagar as contribuições previdenciárias dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestem serviços, independentemente do cumprimento da obrigação acessória de arrecadar tais valores junto aos segurados. Rejeito a argumentação dos impugnantes em sentido contrário.

11 Redução da proporcionalidade sobre a folha de pagamento

Em decorrência da correção do erro de fato durante a diligência, a Autoridade Tributária apresentou uma nova planilha de análise da proporcionalidade entre a receita bruta não desonerada e a receita bruta total e, no item 2.11 do termo de cumprimento de diligência (fl. 124.505), solicitou a retificação do lançamento em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento.

Assiste razão ao Auditor-Fiscal. Como as proporcionalidades mensais das receitas não desoneradas diminuíram, então o lançamento precisa ser retificado em favor da autuada.

Com base nos relatórios do lançamento e nas tabelas de proporcionalidade, elaborei a tabela abaixo, que demonstra as retificações a serem realizadas nos Autos de Infração relativos à cota patronal destinada ao FPAS incidente sobre a folha de pagamento (valores em reais):

Tabela II – Retificação do lançamento

RUBRICAS A SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO (2141)							
COMP	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	CONTRIBUIÇÃO 100%	LANÇADO		RETIFICAR	
				PROP	DE	PROP	PARA
01/2013	675.848,63	20%	135.169,72	70,38%	95.132,45	67,50%	91.239,56
02/2013	0,00	20%	0,00	41,98%	0,00	40,48%	0,00
03/2013	27.220,90	20%	5.444,18	54,87%	2.987,22	54,50%	2.967,07
04/2013	892.531,84	20%	178.506,36	46,47%	82.951,90	45,98%	82.077,22
05/2013	927.347,03	20%	185.469,40	57,34%	106.340,69	57,05%	105.810,29
06/2013	633.655,87	20%	126.731,17	47,32%	59.974,48	46,27%	58.638,51
07/2013	612.737,79	20%	122.547,55	37,20%	45.592,96	36,76%	45.048,47
08/2013	588.308,85	20%	117.661,77	46,73%	54.986,45	46,47%	54.677,42
09/2013	680.806,90	20%	136.161,38	48,53%	66.081,90	48,13%	65.534,47
10/2013	431.316,78	20%	86.263,35	33,84%	29.188,48	33,55%	28.941,35
11/2013	678.610,34	20%	135.722,06	43,78%	59.421,93	43,41%	58.916,94
12/2013	732.328,16	20%	146.465,63	71,42%	104.606,20	70,28%	102.936,04

VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO (2141)							
COMP	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	CONTRIBUIÇÃO 100%	LANÇADO		RETIFICAR	
				PROP	DE	PROP	PARA
01/2013	38.186,90	20%	7.637,38	70,38%	5.375,19	67,50%	5.155,23
02/2013	0,00	20%	0,00	41,98%	0,00	40,48%	0,00
03/2013	52.532,79	20%	10.506,55	54,87%	5.764,94	54,50%	5.726,06
04/2013	2.969,25	20%	593,85	46,47%	275,96	45,98%	273,05
05/2013	4.584,48	20%	916,89	57,34%	525,70	57,05%	523,08
06/2013	2.065,14	20%	413,02	47,32%	195,46	46,27%	191,10
07/2013	3.969,42	20%	793,88	37,20%	295,35	36,76%	291,83
08/2013	7.735,34	20%	1.547,06	46,73%	722,98	46,47%	718,91
09/2013	1.854,99	20%	370,99	48,53%	180,05	48,13%	178,55
10/2013	916,16	20%	183,23	33,84%	62,00	33,55%	61,47
11/2013	773,94	20%	154,78	43,78%	67,76	43,41%	67,18
12/2013	5.775,23	20%	1.155,04	71,42%	824,93	70,28%	811,76

12 Compensação dos valores recolhidos sobre a folha de pagamento

A autuada peticionou o seguinte na sua impugnação, sem quantificar ou demonstrar o crédito que alega possuir:

Isto porque, como já esclarecido, a impugnante optou por continuar realizando o recolhimento da contribuição previdenciária que lhe cabe sobre sua folha de pagamento, ou seja, em 2013 recolheu 100% (cem por cento) sobre a folha.

De outro modo, o lançamento tributário constituiu a obrigação da CPRB sobre todo o período de 2013, ou seja, período no qual a impugnante já tinha realizado o recolhimento da contribuição previdenciária sobre sua folha.

Ora, não pode haver a cobrança do mesmo tributo (contribuição previdenciária) sobre duas sistemáticas distintas (folha x receita bruta), sob pena da configuração de bis in idem, o que cabalmente proibido pela constituição federal e pelo CTN.

[...]

Subsidiariamente, acaso não entendam Vossas Senhorias por cancelar integralmente o lançamento tributário, requer-se que se determine sua

correção a fim de se realizar a compensação dos valores lançados com a contribuição previdenciária recolhida pela impugnante sobre a folha no mesmo período fiscalizado.

Ao consultar o sistema informatizado de arrecadação da RFB, verifiquei que não constam recolhimentos do contribuinte sobre a folha de pagamento em relação a 2013:

Figura VI – Recolhimentos do contribuinte autuado sobre as folhas de pagamento de 2013

Compet.	Qtd.Doc.	Valor Recolhido	Imp ACAL	Debito	Fraude
12/2013		NAO CONSTA		ATIVO	
11/2013		NAO CONSTA		ATIVO	
10/2013		NAO CONSTA		ATIVO	
09/2013		NAO CONSTA		ATIVO	
08/2013		NAO CONSTA		ATIVO	
07/2013		NAO CONSTA		ATIVO	
06/2013		NAO CONSTA		ATIVO	
05/2013		NAO CONSTA		ATIVO	
04/2013		NAO CONSTA		ATIVO	
03/2013		NAO CONSTA		ATIVO	
02/2013		NAO CONSTA		ATIVO	
01/2013		NAO CONSTA		ATIVO	

(+/-/F) +

ENVIAR COPIAR

Ao contrário, na impugnação que apresentou em face do lançamento complementar, nos autos do processo administrativo fiscal nº 10935.726956/2018-85, a autuada admitiu que tem contra si várias execuções fiscais de Certidões da Dívida Ativa (CDA) relativas a débitos declarados de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento do ano de 2013.

A compensação e a restituição são institutos jurídicos de iniciativa do contribuinte. Mesmo nas situações especiais em que se prevê a compensação de ofício, disciplinada nos arts. 89 e seguintes da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, é necessária a existência de um crédito declarado em favor e por iniciativa do contribuinte.

Ambos os institutos jurídicos pressupõem o pagamento e são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017. Compete à empresa adotar um dos dois institutos, caso entenda possuir crédito em seu favor, desde que seja líquido e atenda aos demais requisitos e ao procedimento normatizado.

Logo, rejeito o pedido de compensação.

13 Dolo e sonegação

Uma vez formada a convicção sobre a ocorrência dos fatos geradores apontados, resta analisar o modus operandi praticado para avaliar a existência de dolo e sonegação, apontados pela Autoridade Tributária.

Conforme consta do termo de verificação fiscal, ocorreu a prática dolosa de sonegação em relação às contribuições incidentes sobre a folha de pagamento, referente a empregados, assim descrita pelo Auditor-Fiscal:

3.25. Dentre as "razões de fato", a Fiscalização, ao examinar os registros contábeis entregues pela autuada por meio do sistema SINCO, constatou que os lançamentos da "folha de salários" declarados em Guias do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP foram registrados nas seguintes contas: "Salários e Ordenados a pagar" em contrapartida a diversas contas de despesas, tais como "Salários e Ordenados, Comissões, Horas Extras, Férias, Aviso Prévio, 13 Salário", dentre outras. E daquelas em contrapartida com as contas contábeis "Caixa" e "Bancos".

3.26. Entretanto, observou-se que haviam lançamentos na conta-contábil "3.01.10.04.000000012 — Despesas Cartorárias" em contrapartida na conta "2.01.01.01.000059026 — OPPNUS Ind. Do Vest. Ltda" e desta em contrapartida a "Caixa" ou "Banco", cujos textos nos históricos se referiam a "FOLHA DE PAGAMENTO", levando ao indício de que se tratavam de remunerações "a latere" da "folha de salários".

3.27. A constatação fiscal foi objeto do "anexo I" das intimações 214-02/2017 e 214-03/2017, onde a Auditoria individualizou os lançamentos contábeis e requisitou esclarecimentos e apresentação de elementos documentais comprobatórios.

3.28. Considerando que a fiscalizada simplesmente ignorou as intimações e, apesar de ser advertida por meio do termo de constatação e de continuidade — número de ordem 4 (relatado nos parágrafos 3.7, 3.8 e 3.9, "c" supra), deixou de apresentar os esclarecimentos/documentos requisitados, foi realizada apuração das contribuições ora em debate por "aferição", com fundamento no §3º, art. 33 da Lei 8.212/91:

[...]

3.44. Contudo, em relação a "infração" "Rubricas a segurados empregados não oferecidas à tributação", consoante dispõe o inciso I e os §§1º e 2º do referenciado art. 44, a multa de ofício foi agravada e majorada para 225%(duzentos e vinte e cinco por cento):

[...]

3.47. Veja que a autuada utilizou contas de despesas típicas da contabilização da "folha de salários" ("Salários e Ordenados a pagar" em contrapartida a diversas contas de despesas, tais como "Salários e

Ordenados, Comissões, Horas Extras, Férias, Aviso Prévio, 13 Salário)" para contabilizar os "fatos geradores" declarados em GFIP.

3.48. No entanto, tentou omitir as remunerações "a latere" na conta-contábil "3.01.10.04.000000012— Despesas Cartorárias", o que se subsume à norma do art. 71 da Lei 4.502/64:

[...]

Os impugnantes não contestaram nem justificaram os fatos geradores relativos aos registros contábeis em títulos impróprios concernentes a folhas de pagamento, não declarados em GFIP. Limitaram-se a argumentar o não cabimento da exigência simultânea de contribuição sobre a receita bruta e sobre a folha de pagamento e a existência de rubricas indenizatórias nas bases de cálculo, matérias já superadas neste voto.

De fato e de direito, a conduta adotada pelos autuados foi deliberada, intencional, e visou a dificultar o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores correspondentes pela Administração Tributária.

Portanto, houve a prática dolosa de sonegação, conforme o conceito definido pela legislação tributária, previsto no art. 71 da Lei nº 4.502/64:

(...)

Houve também a prática de simulação, conforme conceito definido no art. 167, §1º, do Código Civil, aplicável ao Direito Tributário:

(...)

O Código Tributário Nacional prescreve a seguinte norma geral antielisiva, aplicável ao caso:

(...)

Dadas as provas constantes dos autos, assiste razão à Autoridade Tributária ao evidenciar os fatos efetivamente ocorridos, em primazia da verdade material, demonstrar a existência de dolo e sonegação na conduta praticada pela autuada e constituir os créditos tributários decorrentes.

14 Multa de ofício

A Autoridade Tributária aplicou multa de ofício qualificada e agravada nº percentual de 225% estritamente em relação às despesas constantes da escrita fiscal em contas inadequadas, com títulos impróprios, referentes a valores pagos ou creditados a segurados empregados, sem atendimento da intimação para prestar esclarecimentos.

Sobre essa multa, os impugnantes se insurgiram, sob os argumentos de que não houve comprovação de dolo e sonegação, fraude ou conluio, os registros contábeis não correspondem a "pagamento ou remuneração" e o lançamento tributário se baseou em informações fornecidas pela própria autuada, que disponibilizou para o Fisco toda a documentação solicitada de que dispunha.

A existência de dolo e sonegação na conduta da autuada já foi aqui analisada. Não são cabíveis os argumentos genéricos, simplesmente negando que os registros contábeis correspondem a “pagamento ou remuneração” e afirmando que disponibilizou a documentação de que dispunha, quando o histórico de cada lançamento se refere a folha de pagamento e a autuada deixou de prestar os esclarecimentos solicitados durante o procedimento fiscal e deixou de demonstrar a origem dos registros na impugnação.

A análise dos fatos demonstrou ter havido uma atuação volitiva, intencional da autuada, praticada mediante o registro dos fatos contábeis em contas inadequadas, sob títulos impróprios, sem oferecê-los à tributação, com o objetivo dificultar o conhecimento dos fatos geradores pela Administração Tributária e, assim, se elidir da obrigação tributária. A essa situação, a legislação tributária exige a aplicação da multa de ofício qualificada sob a alíquota de 150%, conforme disciplinado no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, combinado com o inciso I e o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e com o art. 71 da Lei nº 4.502/1964:

(...)

Assim sendo, a Autoridade Tributária agiu corretamente ao aplicar a qualificadora na multa de ofício, seguindo a prescrição legal adequada aos fatos constatados.

Em relação à aplicação da multa agravada, a previsão legal consta do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

(...)

A empresa fiscalizada foi reiteradamente intimada, com prazos marcados, para prestar esclarecimentos sobre os registros contábeis na conta “3.01.10.04.000000012 – Despesas Cartorárias”, relacionados em anexos dos termos de intimação. Como deixou de prestar tais esclarecimentos, incorreu numa das hipóteses de incidência da multa agravada.

Com o aumento em metade da multa de ofício qualificada (150%), foi corretamente aplicada a multa total de 225% especificamente na parte do lançamento relativa aos registros contábeis a título de folha de pagamento de empregados em contas inadequadas.

Diante disso, rejeito o questionamento da aplicação da multa de ofício qualificada e agravada”.

Antes de adentrar ao próximo, esclarece-se o seguinte ainda:

- **uma vez que o Colegiado Ordinário concorde pela configuração do grupo econômico concreta nos autos, mediante as provas colacionadas, haverá o necessário reconhecimento da vigência do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, que combinado com o art. 124, II, do CTN, impõe a responsabilidade solidária das empresas que compõem dito**

grupo pelas obrigações decorrentes daquele diploma legal, **com aplicação da novel Súmula CARF nº 210**; e

- nos termos da Lei nº 14.689/2023, há de se reduzir a multa de ofício qualificada para o patamar de cem pontos percentuais.

Vejamos, portanto, o tópico do lançamento relativo às exportações indiretas realizadas pela Recorrente.

3) Das Exportação Indiretas

Como se depreende do Acórdão recorrido, houve manutenção do lançamento do crédito tributário, relativo às operações de exportação realizadas indiretamente pela Recorrente, isto é, por intermédio de *trading* ou Comercial Exportadora.

É o que se depreende da leitura do trecho abaixo transcrito:

“A Autoridade Tributária sujeitou as receitas de vendas classificadas pela autuada com o código CFOP 7101, relativo a venda de produção do estabelecimento para o mercado externo, ao mesmo critério adotado para as receitas de vendas correspondentes para o mercado interno. Relatou que se tratam de exportações indiretas, não amparadas pela imunidade do art. 149, § 2º, da Constituição Federal. Desse modo, tais receitas foram consideradas sujeitas à CPRB.

O contribuinte argumentou que as operações de venda realizadas por intermédio de trading companies foram indevidamente tratadas como vendas para o mercado interno e que, sendo exportações, estão abrangidas pela imunidade estampada no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal e no art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/1972.

Porém, não é essa a interpretação majoritariamente aplicada à legislação vigente sobre a matéria em litígio.

(...)

Pelas razões acima, as operações de comercialização com empresas nacionais, ainda que sejam com o fim específico de exportação, não devem ser excluídas da base de cálculo da CPRB, uma vez que não estão abrangidas pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal”.

Com a devida vênia, tal posicionamento resta dissonante e precisa ser ajustado com o próprio comportamento da Receita Federal do Brasil sobre este tema.

Em 02 de maio de 2023, o Órgão Administrativo publicou a Solução de Consulta COSITI 95/2023, cujo conteúdo reconheceu que a receita decorrente de exportação, por

intermédio de empresa comercial exportadora, é imune à incidência de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). É o que se depreende de sua conclusão:

CONCLUSÃO

12. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

- 1) A receita decorrente de exportação por intermédio de empresa comercial exportadora é imune à incidência de CPRB desde que seja efetivada a exportação em até 180 (cento e oitenta) dias contados da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora. Caso não ocorra a exportação no prazo estipulado, a empresa comercial exportadora passa a ser responsável tributário pelo pagamento da CPRB devida;

Nessa mesma linha, em decisão unânime, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que a exportação indireta de produtos – realizada por meio de *trading companies* (empresas que atuam como intermediárias) – não está sujeita à incidência de contribuições sociais. A análise da questão foi concluída na sessão plenária do dia 12 de fevereiro de 2020, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4735 e do Recurso Extraordinário (RE) 759244 (Tema 674).

Bem por isso, neste item específico, há de se acolher as razões do Recurso Voluntário interposto pela Recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, prolato meu voto determinando:

- (i) O não conhecimento do Recurso de Ofício interposto, em face dos responsáveis tributários (art. 135, III, CTN), em face da Súmula CARF nº 103;
- (ii) Não conhecer das preliminares exaradas pelos Recorrentes;
- (iii) Dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da Opp Indústria Textil, a fim de: (iii.a) excluir, da base de cálculo do lançamento, as operações de exportações indiretas autuadas, com fundamento no Tema 674 do Supremo Tribunal Federal, bem como da SC COSIT 95/2023; e (iii.b) reduzir a multa de ofício qualificada para o patamar de cem pontos percentuais, nos termos da Lei nº 14.689/2023;
- (iv) Negar provimento aos Recursos Voluntários dos responsáveis solidários, com supedâneo na Súmula CARF nº 210.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Rigo Pinheiro

ACÓRDÃO 2301-011.505 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10935.720081/2017-27

DOCUMENTO VALIDADO