



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11634.720228/2018-17
ACÓRDÃO	2101-003.711 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ATUAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA.

Não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância que, em cumprimento ao disposto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e, bem assim, aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, é proferida com a explícita motivação e fundamentação legal clara e precisa, requisitos essenciais à sua validade.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. PRODUÇÃO PRÓPRIA. OUTRAS ATIVIDADES. O disposto no art. 8º da Lei nº 12.546/2011 só se aplica em relação aos produtos industrializados, tomando-se o conceito de industrialização previsto na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados/IPI, e desde que a receita bruta decorrente de outras atividades da empresa não seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da sua receita bruta total.

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 ou industrializados por terceiros.

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. OCORRÊNCIA.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo

de força maior; ou refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PROVA PERICIAL. SÚMULA CARF 163.

Cabe ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica, não tendo ela por finalidade suprir as deficiências probatórias das partes. Não demonstrada a necessidade de conhecimento técnico e especial para a produção de prova, ou superada pela documentação constante dos autos, a realização de exame pericial pode ser indeferida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por rejeitar a preliminar e negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por ATUAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA (e-fls 2450/2476) em face do Acórdão nº 14-95.452 (e-fls. 2398/2439) da 12ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, que julgou procedente

em parte a impugnação, exonerando parcialmente o crédito com redução da multa de ofício de 150% para 75%.

A fiscalização constatou que a empresa autuada teria considerado de forma indevida atividades não permitidas pela legislação específica para fins de recolhimento das Contribuições Previdenciárias pelo regime da Desoneração da Folha de Pagamento (Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta), em substituição da Contribuição Previdenciária Patronal, referente ao período de 01/2014 a 12/2015.

Vale colacionar trecho do relatório da decisão de piso que remete ao Relatório Fiscal (e-fls. 2171/2285):

A fiscalização identificou na empresa três atividades dentre as quais uma enseja a substituição tributária, qual seja, a industrialização ou confecção de roupas, que consiste na compra de matéria prima e obtenção de produto acabado através de mão-de-obra própria.

As outras duas atividades não ensejam a substituição tributária:

- a) Revenda, que consiste basicamente no comércio de roupas;
- b) Industrialização por Encomenda que consiste no envio de matéria-prima para que seja industrializada por outra empresa, com retorno da mercadoria já acabada e pronto para venda.

Passa a fiscalização a descrever as intimações para verificação da atividade de Revenda de Mercadorias acompanhadas das respectivas respostas e planilhas.

A Tabela 1, anexa ao relatório fiscal, consolida os valores de mercadorias adquiridas para REVENDA, por CFOP1 e NCM2 .

Após consolidar os valores de mercadorias adquiridas para REVENDA, por CFOP e ano, na planilha abaixo reproduzida, afirma a fiscalização que a incidência da CPRB aplica-se apenas em relação à receita bruta da venda dos produtos industrializados pela empresa, não alcançando a receita da revenda de mercadorias, no caso de fabricantes de produtos alcançados pela substituição tributária em função da classificação fiscal (NCM), nos termos do art. 8º da Lei nº 12.546/2011.

(...)

Demonstra a fiscalização por meio de amostragem de lançamentos relativos a janeiro de 2014 e dezembro de 2015, a existência de “mercadoria para revenda” na conta “Serviço de Industrialização por Terceiros”, conforme mencionado no histórico das respectivas contas.

A fiscalização passa a expor os conceitos de industrialização e de industrialização por encomenda previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados/IPI para fins de enquadramento como pessoa jurídica fabricante, consubstanciado nos seguintes normativos que transcreve: artigo 3º, §§ 5º e 6º,

do Decreto nº 7.828, de 16/10/2012, artigo 4º do Regulamento do IPI (Decreto n.º 7.212, de 15/06/2010), que dispõe sobre o conceito de industrialização, artigo 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013, que dispõe sobre a produção por encomenda, especificamente para fins de CPRB, e a Solução de Consulta COSIT nº 39, de 02/12/2013 que dispõe sobre industrialização por encomenda e seus reflexos na apuração da CPRB.

Destaca da referida Solução de Consulta o item 19 que esclarece que:

(...) se o produto for fabricado integralmente pela empresa executora, sem que o autor da encomenda execute quaisquer das modalidades de industrialização previstas no art. 4º do RIPI/2010 (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, renovação ou recondicionamento), o encomendante continuará recolhendo a contribuição previdenciária nos termos do art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 14 de julho de 1991.

De acordo com a legislação mencionada acima, a fiscalização passou a verificar a incidência ou não da CPRB, por meio do cotejamento dos documentos e informações prestadas pelo contribuinte, constatando nas Notas Fiscais emitidas que a empresa Atual Indústria e Comércio de Confecções Ltda (encomendante) remete a matéria prima para que a industrialização seja feita por outra empresa (executor).

Extraiu-se do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) as Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) emitidas pela autuada, incluindo as filiais, período 12/2013 a 12/2015, e que constam como participante (ou destinatário) as empresas que arrola em demonstrativo (Tabela 2), cujos dados compõem arquivo constante do processo digital, conforme Termo de anexação de Arquivo não-paginável, fls. 355.

A Tabela 3 demonstra os montantes nos anos de 2014 e 2015 das remessas de matéria prima para as empresas listadas na Tabela 2. A relação completa da matéria prima remetida pela empresa Atual encontra-se no Relatório anexo, fls. 844/2.075.

A remessa de matéria prima da autuada para as empresas constantes da Tabela 2 efetuarem a industrialização está consignado nos CFOP de:

- a) Remessa para industrialização por encomenda;
- b) Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente.

Destaca a fiscalização que dentre as matérias remetidas pela autuada para as empresas efetuarem a industrialização, há o envio de etiquetas próprias, botões personalizados e embalagens específicas, além de material para identificação da marca "BY UNNA4 ". Conclui que este fato atesta que a remessa de matéria-prima visava o retorno do produto acabado industrializado pela empresa executora, conforme pode ser verificado nas Tabelas 5 a 8.

Após a análise das NFe emitidas pela empresa Atual foram extraídas do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) as Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) emitidas pelas empresas executoras das Encomendas, listadas na Tabela 2, em que consta como participante (destinatário) a empresa Atual. Os dados compõem arquivo constante do processo digital, conforme Termo de anexação de Arquivo Não-paginável, fl. 356.

A seguir a fiscalização consolida na Tabela 9 os valores de Remessa de produtos fabricados feitos pelas empresas constantes da Tabela 2 para a empresa Atual. A relação completa de produtos/serviços remetidos para a empresa Atual encontra-se em Relatório anexo, fls. 2.076 a 2.146.

A Tabela 10 discrimina os valores totais, por descrição do NCM, dos produtos produzidos pelas empresas descritas na Tabela 2 (empresas executoras) para a empresa Atual, incluindo o CFOP de Industrialização por encomenda.

Na Tabela 11 é feito o detalhamento do NCM por mercadoria/serviço prestado, emitido pelas empresas constantes da Tabela 2 e remetidos para a empresa Atual, anexo ao presente relatório. De acordo com a fiscalização o principal serviço descrito na Tabela 11 é o de "Industrialização de Tecido Facção".

Conclui a fiscalização que a empresa Atual remeteu matéria prima para as empresas listadas na Tabela 2 e que estas empresas efetuaram a industrialização para a empresa Atual, retornando o produto acabado para Revenda.

(...)

Diferenças Apuradas decorrente de Ajuste da CPRB na GFIP

Apurado o percentual desonerado, a fiscalização passa ao cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal substituída pela CPRB, sendo esta a diferença relativa à Contribuição Previdenciária Patronal e o valor apurado conforme disposto no inciso II do parágrafo único do art. 8º da Lei nº 12.546/2011, que deve ser informada no campo "Compensação" da GFIP, como ajuste da CPRB, conforme disposto no artigo 4º do Ato Declaratório Executivo Codac nº 93, de 19 de dezembro de 2011 que transcreve.

Para tanto, foram extraídas as Guias do FGTS e Informação à Previdência Social/GFIP entregues pela empresa, por estabelecimento, conforme telas extraídas do sistema da RFB.

A Tabela 14 demonstra os valores extraídos das Guias do FGTS e Informação à Previdência Social/GFIP entregues pela empresa, decorrentes do ajuste da CPRB, por CNPJ do estabelecimento e Mês, contendo NRA, Dia do Envio, Competência Inicial e final da compensação, Valor compensado (a título de ajuste da CPRB), Remuneração mensal e de 13º salário do Segurado Empregado e Remuneração do Contribuinte Individual.

O sujeito passivo foi regularmente cientificado e apresentou impugnação tempestiva, alegando o seguinte, em síntese feita pela decisão de piso:

Do Direito

Discorre sobre princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito, destacando o princípio da Legalidade e da Segurança Jurídica, este último lesado por ato administrativo ilegal, como passa a expor.

Segundo a fiscalização, o valor adicional apurado teria origem na constatação de que a empresa autuada teria exercido atividades de REVENDA, ainda que de mercadorias submetidas à Industrialização por Encomenda, o que, em sua opinião, excluiria a possibilidade de apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, tendo em vista não estar adequada com um dos fatores cumulativos do artigo 8º da Lei nº 12.546/2011, qual seja a aplicação "apenas em relação aos produtos industrializados pela empresa".

Fixação de Premissas Legais. Da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta. Indústria de Confeção. Conceito de Fabricação. Industrialização e Industrialização por Encomenda. Aplicabilidade.

Discorre sobre a instituição da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, sua previsão constitucional, a base legal do artigo 8º da Lei nº 12.546/2011, o Decreto nº 7.660/2011 e a inclusão expressa do setor da indústria de confecção como beneficiária do Regime da Desoneração da Folha de Pagamento, transcrevendo seu objeto social e afirmando que restou reconhecido pela fiscalização que 99,5% da receita da empresa decorre da venda de produtos classificados nos Grupos listados no Anexo I, da Lei nº 12.546/2011, amoldando-se com os critérios exigidos para a aplicabilidade do recolhimento da contribuição na forma da desoneração da folha.

Transcreve os §§ 1º e 2º do artigo 8º da Lei nº 12.546/2011, e artigo 3º, §§ 5º e 6º, do Decreto nº 7.828, 16/10/2012, afirmando que devem ser considerados os conceitos de industrialização e de industrialização por encomenda previstos na legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados/IPI.

Passa a descrever os conceitos de industrialização contidos no Regulamento do IPI (art. 4º do Decreto nº 7.212/12), e a produção por encomenda para fins de enquadramento na sujeição passiva da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta/CPRB, conforme normatizado na Instrução Normativa RFB nº 1.436/2013, que regulamenta a aplicabilidade do regime entre a empresa executora, encomendante ou ambas.

Afirma que, nos casos de industrialização por encomenda, aplica-se a substituição tributária pela CPRB quando há execução integral pela empresa executora ou parcial juntamente com a encomendante no processo de produção dos produtos discriminados no anexo I da Lei nº 12.546/2011, conforme tabela ilustrativa que transcreve com os artigos 1º e 5º da IN RFB nº 1.436/2013.

Assevera que, para a verificação do enquadramento da impugnante na apuração pela CPRB nos casos de industrialização por encomenda, há que se verificar se a encomendante (impugnante), e a executora teriam ainda que parcialmente

executado quaisquer das formas de industrialização previstas no art. 4º do Regulamento do IPI.

Fixa como sendo este o ponto da controvérsia, pois a fiscalização desconsiderou a execução conjunta da fabricação dos produtos pelas empresas, configurando o exercício exclusivo da atividade de revenda, porém o impugnante informou e apurou corretamente as contribuições previdenciárias como atividades de industrialização por encomenda, merecendo o cancelamento do presente lançamento eis que não condiz com o que prevê a legislação específica vigente.

Preliminar de Mérito. Nulidade. Cerceamento de Defesa. Conceito de Industrialização por Encomenda. Requisitos. Ausência de Motivação.

Discorre sobre as atividades da empresa, não havendo dúvida em relação a substituição tributária pela CPRB quanto a atividade de industrialização ou confecção de roupas, sendo a controvérsia dirigida às atividades de revenda e industrialização por encomenda, conforme destaca das conclusões do Termo de Verificação Fiscal.

Frisa que para considerar a substituição tributária pela CPRB na industrialização por encomenda, o encomendante deve executar, ainda que parcialmente, quaisquer das modalidades de industrialização sobre o produto final.

Transcreve ementa da Solução de Consulta COSIT nº 39, de 02/12/2013, citada no Termo Fiscal, afirmando que não houve aplicação correta ao caso concreto, pois a fiscalização limitou-se em analisar as operações da impugnante através de lançamentos selecionados "por amostragem", reclassificando as demais operações de uma forma generalizada para revenda, sem esclarecer e demonstrar a metodologia e o procedimento efetivamente utilizado nas operações da impugnante, ausente a verificação quanto a execução integral ou não pelas empresas executoras ou se a industrialização dos produtos ocorreu de forma parcial juntamente com a encomendante.

Assevera que a mera informação de que teria a impugnante realizado remessas de matérias prima para as empresas executoras e, após a industrialização, teria havido o retorno do produto acabado para a empresa encomendante, é irrelevante, pois tal procedimento é integrante e necessário à industrialização por encomenda, seja na sua forma parcial ou integral.

Frisa que a industrialização por encomenda não é capaz de por si só afastar a tributação pela CPRB, destacando que não houve a discriminação minuciosa de qual modalidade da industrialização por encomenda a fiscalização tomou por referência (integral ou parcial), fazendo mera menção do termo de forma generalizada, conforme se observa nos trechos do Termo de Verificação Fiscal que transcreve, dificultando o contraditório por não saber ao certo no que se fundamentou a fiscalização.

Afirma que a fiscalização não demonstrou a metodologia dos processos de industrialização utilizado pela impugnante de forma a instruir o lançamento, não

apontando se as empresas executoras realizaram industrialização de forma integral ou parcial dentro de suas atividades de Industrialização por Encomenda, conforme disciplina a Instrução Normativa RFB nº 1.436/2013, além de ter utilizado de "amostragem", sem observar todas as operações e lançamentos da empresa que estavam disponíveis para tanto.

Discorre sobre os pressupostos de validade do ato administrativo de lançamento, em especial sobre os motivos de fato, colacionando doutrina a respeito e transcrevendo o artigo 50 da Lei nº 9.784/1999, concluindo que a fiscalização não demonstrou de forma inequívoca a subsunção dos fatos à lei (motivo de fato), cerceando o direito de defesa do contribuinte, o que leva a nulidade de todo ato praticado.

Referindo-se aos termos de intimação lavrados durante a ação fiscal, afirma que a fiscalização não se preocupou em verificar a existência de atos de industrialização pela impugnante, intimando-a a informar tão somente sobre as revendas e produtos industrializados integralmente por outra empresa, transcrevendo o item 1 do Termo de Intimação nº 8.

Sustenta que o lançamento violou a o princípio da busca pela verdade material, pois a fiscalização não buscou elementos que comprovassem a presunção de que as atividades consideradas como Industrialização por Encomenda representariam atos de revenda, ressaltando que a oneração do patrimônio do contribuinte somente pode decorrer de situações suficientemente descritas em lei e perfeitamente identificadas no mundo dos fatos, sob pena de se tributar, como no caso, uma realidade econômica inexistente ou diversa daquela prevista na hipótese de incidência correspondente. Colaciona acórdão do Conselho de Contribuintes.

Acrescenta que é imprescindível a prova produzida pelo agente administrativo de que efetivamente não há atos de industrialização por parte da autuada, sob pena de grave afronta ao princípio da legalidade e consequente nulidade do ato fiscal.

Colaciona jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Conclui que o procedimento administrativo além de não ter fundamento em lei e violar o princípio da verdade material, carece de motivação, cerceando o direito de defesa da impugnante com a consequente nulidade do lançamento.

Mérito. Conceito de Industrialização por Encomenda. Requisitos Atendidos. Cabimento da Sujeição à Substituição Tributária da CPRB.

Assevera que a impugnante efetivamente exerceu a atividade de industrialização por encomenda dentro dos requisitos legais ratificando a sujeição passiva da aplicação da Contribuição Previdenciária na forma substitutiva.

Cita os normativos para a apuração da CPRB, transcrevendo o artigo 8º da Lei nº 12.546/2011, artigo 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.436/2013, artigo 4º do Decreto nº 7.212/12 (Regulamento do IPI), afirmando que nos casos de

industrialização por encomenda, a apuração da CPRB está diretamente relacionada com a verificação se produtos resultantes do processo de fabricação foram executados de forma parcial ou não pelo encomendante.

Afirma que a fiscalização desconsiderou as atividades de Industrialização por Encomenda como passíveis de substituição pela CPRB concluindo equivocadamente que as atividades eram de revenda.

Sistemática da Industrialização por Encomenda. Ônus da Prova. Aplicação por Amostragem. Ausência de Provas. Ilegalidade. Princípio da Busca pela Verdade Real.

Sustenta que a simples remessa de matéria prima para a realização de atos de fabricação pelas empresas executoras não representa pressuposto necessário para desconsiderar as operações de Industrialização por Encomenda realizadas pela impugnante e reenquadrá-las como de Revenda, pois as remessas fazem parte do próprio processo de industrialização por encomenda.

Distingue os conceitos de ato da revenda, compreendido como uma segunda venda sem alterar a natureza, funcionamento, acabamento, apresentação ou finalidade do produto, do ato de industrialização por encomenda que consiste em modalidade de terceirização da produção em que o encomendante remete insumos para outro estabelecimento (executor da industrialização, industrializador ou industrial) para que este realize industrialização de tais insumos, agregando ou não outros insumos, de fabricação própria ou de terceiros, para devolução ao encomendante do produto resultante da industrialização, que poderá realizar maiores industrializações neste bem ou vendê-los para terceiros.

Alega que a remessa de matérias primas para as empresas executoras e o posterior retorno industrializado de produtos não pode ser fundamento único e suficiente para descaracterizar a operação de Industrialização por Encomenda para o de revenda, tampouco sendo premissa para que a industrialização pelas executoras tenha se dado de forma exclusiva, uma vez que o conceito em si, implica justamente na "remessa de insumos", seja mediante a industrialização exclusiva ou parcial por parte das executoras.

Reitera que a fiscalização limitou-se a analisar, por amostragem, as operações da impugnante reclassificando as atividades de Industrialização por Encomenda, de forma generalizada, como sendo de pura revenda, frisando que os lançamentos selecionados para amostragem incluíram somente operações da matriz dentre os 17 estabelecimentos que compõem a empresa, não podendo ser considerado para análise do todo por não representar o universo estatístico e ainda porque decorrente de questões logísticas e organizacionais, há divisões internas de operações, colaboradores dentro da empresa, não podendo se valer deste método para análise do todo.

A corroborar o fato acima, afirma que a fiscalização admitiu que as Notas fiscais da empresa são emitidas por estabelecimento (item 82 do TVF), demonstrando a

falta de verificação das operações da empresa para fins de análise da participação ou não pela impugnante em atos de industrialização, ainda que de forma parcial, nos produtos findados.

Menciona que, em resposta à intimação (TIF nº 03), afirmou que "não comercializou no período em análise nenhum produto industrializado integralmente por outra empresa, por meio de remessa de matéria-prima", porém ainda assim a fiscalização concluiu de forma forçada que a impugnante exercia atividade de revenda, porém sem comprovar que a impugnante teria realizado a comercialização de forma diversa. Colaciona jurisprudência do STJ sobre o ônus da prova.

Reforça a necessidade de busca pela verdade real e legalidade, colacionando doutrina, concluindo que o lançamento é ilegal por ter utilizado documentos por amostragem com interpretação extensiva da fiscalização, não se justificando, pois houve disponibilização de informações e documentos para a correta análise, devendo ser afastado o lançamento.

Sistemática da Industrialização por Encomenda. Atos de Industrialização pela Impugnante. Cabimento da Sujeição à Substituição Tributária da CPRB. Comprovação.

Entende ser imprescindível a análise sobre a participação ou não da impugnante nos processos de execução de industrialização dos produtos, ainda que de forma parcial, transcrevendo o item 65 do Termo de Verificação Fiscal e esclarecendo que além das matérias primas ali mencionadas verifica-se outros "insumos" remetidos às empresas executoras, tais como tecidos de algodão, tecidos de malha, ternos, calças, jardineiras, bermudas, shorts, tules, e outros, sendo que tais insumos passam previamente por processo de industrialização dentro da empresa encomendante.

Cita o item 94 do TVF sustentando que a análise deve ser feita em relação a todos os estabelecimentos da empresa, não como ocorreu somente em relação a matriz, passando a demonstrar a metodologia do processo de industrialização dentro da empresa, com auxílio de imagens e associações com as DANFE's emitidas pelos estabelecimentos, em especial as filiais CNPJ 05.768.567/0002-07 e 05.768.657/0014-40, a demonstrar que realiza atos de industrialização, ainda que de forma parcial, e assim se sujeita a incidência da CPRB (Doc Anexo — Apresentação do Processo Produtivo).

Descreve os processos de trabalho dos setores de Criação, Modelagem, Pilotagem (peça piloto), Estoque de Tecidos, Cortes, Resíduos, Bordados, Carregamento, Lavagem, com inclusão das respectivas imagens, ressaltando que não se trata de mero envio de matérias primas prontas e acabadas para a industrialização integral e exclusiva por empresa terceirizada, conforme equivocadamente concluiu a fiscalização ao conceituá-las como de revenda ou industrialização exclusiva, mas de efetiva realização de atos classificados entre as modalidades de industrialização previstas no art. 4º do RIPI que transcreve.

Discorre sobre as quatro modalidades de industrialização dispostas no Regulamento do IPI afirmando que a impugnante realiza procedimentos identificados com a transformação e com o beneficiamento, conforme exemplifica dentre as atividades realizadas nos setores da empresa, sendo evidente a realização efetiva de industrialização e não somente por parte das empresas terceirizadas/executoras com atos de montagem.

A corroborar o acima exposto, esclarece que as compras para a industrialização são realizadas pela Matriz e posteriormente entregues também nas filiais, conforme se verifica das DANFE'S de Entradas e de Saídas, sendo que a impugnante adquire materiais na forma de metragem/tonelada, cujas saídas ocorrem na forma de unidades ou até mesmo peças, comprovando-se também que ocorre processo de criação, modelagem, cortes, ou seja, de industrialização dentro dos limites da empresa.

Anexa imagens das DANFE de entrada do Fornecedor para a Matriz, de entrada do fornecedor para a filial, de Saída da Filial para Terceiros, afirmando que a fiscalização se equivocou quanto a interpretação das operações da empresa, deixando de verificar a sistemática da empresa como um todo e aplicando de forma extensiva e generalizada as conclusões para todas as operações da empresa, em ofensa a busca pela verdade material, legalidade e segurança jurídica.

Quando a fiscalização se baseia em operação por amostragem Matriz Terceiros para concluir pela descon sideração da industrialização por encomenda, não observou as demais operações realizadas pelas próprias filiais, análise essa fundamental para o deslinde do feito.

Além disto, ao descon siderar as operações das filiais, a fiscalização não verificou as demais utilizações de insumos quando da remessa de matérias primas para as empresas terceirizadas, que além de botões, etiquetas, zíper, há também a remessa de tecidos cortados, peças e outras formas de materiais industrializados dentro da própria empresa para a montagem do produto pelas terceiras, ignorando as demais informações sobre matéria prima, utilizando exclusivamente aquelas obtidas através de fornecimento.

Refuta as conclusões da fiscalização referidas na Tabela 11 quanto a Industrialização de tecido por facção, ignorando procedimentos anteriores ou posteriores à remessa de matérias primas por parte da impugnante às terceiras, exemplificando, descon siderou qualquer procedimento de lavagem realizado pela empresa para concluir genericamente que exercia atos de revenda.

Salienta que apresentou em resposta à intimação o relatório de venda das mercadorias adquiridas de terceiros para revenda, discriminando por tipo do produto, CFOP, cliente e valores, o que engloba a totalidade de valores objeto da autuação, uma vez que tão somente estes, no máximo, poderiam ser considerados como revenda.

Apresenta inúmeros Danfs anexos à defesa, visando comprovar que no processo de industrialização por encomenda de mercadorias o impugnante também promove parte da industrialização.

Requer o cancelamento do lançamento fiscal, pois comprovado que é beneficiária do recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, e que adota procedimentos de Industrialização por Encomenda, de forma parcial com as executoras.

Multa Qualificada. Inaplicabilidade. Ausência de Dolo. Não Comprovação.

Assevera que não se presume a sonegação, fraude ou conluio, nem mera presunção pode autorizar a qualificação da multa de ofício, sendo necessárias as respectivas comprovações da ocorrência das hipóteses previstas.

Salienta que a fiscalização deve trazer provas inequívocas da ocorrência dos vícios dentro do caso concreto para que possa aplicar a penalidade na forma qualificada.

Nesse sentido é o que determina a Súmula Vinculante nº 25 do CARF que transcreve.

Sustenta que a fiscalização não comprovou qualquer elemento capaz de caracterizar a fraude, sonegação ou conluio, mas baseou-se em acusações genéricas, não se desincumbindo do seu ônus probatório em ao menos indicar e especificar qual ato teria praticado a impugnante para fins de justificação da aplicação da multa qualificada.

Houve equívoco da fiscalização em afirmar que a impugnante exerceu as atividades de revenda de mercadoria e industrialização por encomenda que não ensejam a substituição tributária da CPRB, pois sequer houve análise se a industrialização era total ou parcial, não se prestando para qualificar a multa.

Aponta equívoco no item 48 do relatório fiscal, pois em nenhum momento o impugnante afirmou não se utilizar do processo de industrialização por encomenda, ao contrário, esclareceu não ter comercializado produto industrializado de forma integral por outras empresas.

Em nenhum momento o impugnante omitiu informações ou as prestou de forma diversa, não podendo ser punido por confusão conceitual e de interpretação técnica-legislativa ocasionada pela própria acusação fiscal.

Sustenta que não se verifica qualquer ato doloso que teria o contribuinte praticado com o condão de direcioná-lo ao enquadramento dos ilícitos apontados, ao contrário, a autoridade fiscal não descreveu as condutas dolosas e muito menos os fundamentos à imposição da multa qualificada. Colaciona decisões do CARF a respeito.

Acrescenta que mera divergência quanto à aplicação da sujeição passiva da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta é incapaz de deflagrar a aplicação da multa qualificada. A jurisprudência do CARF tem entendido ser

necessária a comprovação da intenção do contribuinte em lesar o Fisco, além da ausência de relação entre a realidade dos fatos àquela alegada pela parte. Transcreve julgados do CARF.

No presente caso, não há registros de documentos inidôneos, fraudes em registros contábeis ou de qualquer outra natureza, também não se verifica ilícitos praticados pela impugnante, não havendo que se falar em dolo.

Pleiteia o afastamento da qualificação da multa de ofício, pois ausente a figura do dolo, elemento essencial para caracterização da fraude, simulação ou conluio.

Apuração do Crédito Tributário. Abatimento de Valores já Recolhidos. Reflexo sobre a Multa Qualificada

Afirma que os cálculos apresentados no Demonstrativo de Apuração devem ser revistos, pois não considerados os valores já recolhidos na sistemática da CPRB, sob pena de nítida criação de bitributação, inclusive quanto aos respectivos reflexos de juros e multa.

Dos Pedidos

Requer a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários, a declaração de nulidade por cerceamento de defesa, a improcedência do lançamento com o afastamento da qualificação da multa e revisão dos cálculos do demonstrativo de apuração.

Pleiteia ainda a produção de provas, juntada de novos documentos, "perícia dos documentos juntados", para o quesito específico de demonstração de que a impugnante, nas mercadorias industrializadas por encomenda, também promovera parte da industrialização.

Sobreveio o julgamento no qual a decisão de piso deu parcial provimento à impugnação, reduzindo o valor da multa de ofício de 150% para 75%, conforme Acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Não há ofensa ao princípio da verdade material e devido processo legal quando a fiscalização demonstra as bases de apuração para as diferenças encontradas em relação a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta/CPRB, a respectiva fundamentação legal e os documentos comprobatórios quanto aos fatos imputados.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA/CPRB. ARTIGO 8º DA LEI 12.546/2011. REVENDA DE MERCADORIAS.

A substituição tributária pela CPRB aplica-se apenas em relação à receita bruta da venda dos produtos industrializados pela empresa, não alcançando a receita da revenda de mercadorias, no caso de fabricantes dos produtos listados no Anexo I da Lei nº 12.546/2011.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA.

PRODUÇÃO PRÓPRIA. OUTRAS ATIVIDADES.

O disposto no art. 8º da Lei nº 12.546/2011 só se aplica em relação aos produtos industrializados, tomando-se o conceito de industrialização previsto na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados/IPI, e desde que a receita bruta decorrente de outras atividades da empresa não seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da sua receita bruta total.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. RETORNO DE PRODUTO ACABADO INDUSTRIALIZADO PELA EXECUTORA DA ENCOMENDA.

Não se aplica a substituição tributária pela CPRB à Receita Bruta de Vendas decorrente da Revenda de mercadorias adquiridas de terceiros ou industrializadas integralmente por outra empresa.

CPRB. REGIME MISTO. OUTRAS ATIVIDADES. REGIME DE APURAÇÃO.

A empresa que exerce, conjuntamente, atividade sujeita à contribuição substitutiva prevista no artigo 8º da Lei nº 12.546/2011, e outras atividades não submetidas à substituição, deve recolher a contribuição sobre a receita bruta em relação aos produtos que industrializa e que se acham submetidos ao referido regime e recolher a contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento prevista no art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212/91, mediante aplicação de redutor resultante da razão entre a receita bruta dos produtos/atividades não sujeitos ao regime substitutivo e a receita bruta total, utilizando, para apuração dessa razão, o somatório das receitas de todos os estabelecimentos da empresa (matriz e filiais).

AFERIÇÃO INDIRETA.

Ocorrendo recusa, sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, pode a fiscalização, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, resultando no lançamento por aferição indireta, que encontra amparo no § 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE DESCRIÇÃO DOS ELEMENTOS TIPIFICADORES.

Incabível a aplicação da multa de ofício qualificada quando não se encontram demonstrados nos autos os pressupostos previstos na legislação tributária para a majoração em 150%.

PROVAS. JUNTADA POSTERIOR.

As provas documentais devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo demonstradas as hipóteses de exceções legais.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PEDIDO GENÉRICO.INDEFERIMENTO.

O pedido de diligência/perícia deve ser motivado e acompanhado dos quesitos necessários para o exame da matéria, sob pena de seu indeferimento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A apresentação de impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário até o encerramento da fase administrativa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão de piso em 06/01/2020, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (e-fl. 2466), foi juntado aos autos Recurso Voluntário, em 04/02/2020, por meio do qual a recorrente reproduz os seguintes fundamentos de defesa:

Preliminar de nulidade do lançamento - A recorrente sustenta, em preliminar, a nulidade do lançamento fiscal por ausência de fundamentação fática e técnica. Argumenta que a autuação foi elaborada com base em amostragem genérica, sem detalhamento da metodologia empregada ou apresentação de provas concretas que sustentem as conclusões do auditor fiscal. Afirma que o auto de infração carece de descrição precisa dos fatos e de demonstração efetiva de que a empresa tenha realizado industrialização integral por terceiros, conforme exigido pela IN RFB nº 1.436/2011.

Alega, ainda, que a fiscalização não comprovou a subsunção dos fatos à norma, descumprindo os princípios do devido processo legal, da motivação e da verdade material, previstos nos arts. 36 e 50 da Lei nº 9.784/1999. Segundo a recorrente, a ausência de provas e a adoção de presunções para um lançamento de valor elevado — cerca de R\$ 6 milhões — violam a legalidade e comprometem a validade formal do ato administrativo.

Aponta também que, mesmo após a apresentação de documentos e respostas aos termos de intimação fiscal, a autoridade lançadora não se desincumbiu do ônus probatório de demonstrar o contrário. Assim, entende que o auto de infração foi lavrado de forma genérica e sem base empírica, configurando cerceamento de defesa. Por fim, destaca que a Delegacia de Julgamento (DRJ) deixou de apreciar o pedido de nulidade formulado na impugnação, o que reforça a irregularidade processual e impõe a anulação integral do lançamento.

No mérito pugna pela improcedência do auto - A recorrente, em suas razões de mérito, sustenta que o Auto de Infração deve ser julgado improcedente, com o consequente reconhecimento da legitimidade da apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). Argumenta que tanto o auditor fiscal quanto a Delegacia da Receita Federal (DRJ/RPO), ao

manterem a autuação, reiteraram acusações genéricas e sem prova concreta, limitando-se à transcrição de tabelas e dispositivos legais sem demonstrar a efetiva correspondência entre os fatos apurados e a norma aplicada.

Afirma que o auditor fiscal desconsiderou as operações de industrialização parcial por encomenda realizadas pela empresa, concluindo equivocadamente tratar-se de industrialização integral por terceiros e revenda de mercadorias, hipótese em que a CPRB não seria aplicável.

Contudo, a recorrente aduz que as operações seguem o procedimento típico da industrialização parcial, previsto na IN RFB nº 1.436/2013 e reconhecido pela Solução de Consulta COSIT nº 39/2013, uma vez que a empresa participa de etapas essenciais do processo produtivo, como criação, modelagem, corte e lavagem das peças, inclusive com insumos personalizados como etiquetas e botões próprios.

A recorrente ressalta que a fiscalização desconsiderou o funcionamento integrado entre matriz e filiais, ignorando documentos fiscais (DANFES) que comprovam a aquisição de matérias-primas em grandes quantidades e a saída de produtos finais em unidades, evidenciando o processo de transformação dentro da própria empresa.

Assim, a autuação teria se baseado em interpretações parciais e incorretas sobre algumas operações, estendendo indevidamente a presunção de irregularidade a todas as atividades.

Dessa forma, requer o reconhecimento da regularidade do recolhimento da CPRB e a improcedência integral do lançamento fiscal, uma vez que o auditor não observou a realidade operacional da empresa nem comprovou a suposta industrialização integral alegada, violando os princípios da verdade material e da motivação do ato administrativo.

Ao final, requereu:

- Cancelamento integral do débito fiscal, reconhecendo a legitimidade da apuração pela CPRB, considerando que as atividades da empresa se enquadram no regime de desoneração da folha de pagamento.
- Revisão dos cálculos do demonstrativo de apuração, caso não seja acolhido o pedido principal, com compensação/abatimento dos valores já recolhidos sob a CPRB e exclusão de reflexos indevidos de juros e multa, evitando bitributação.
- Produção de todas as provas cabíveis, especialmente prova pericial, para comprovar a inexistência de revenda ou industrialização integral por terceiros.
- Intimação prévia para apresentação de novos documentos, se necessário, garantindo o contraditório e a ampla defesa.

- Comunicação da data de julgamento para possibilitar a apresentação de memoriais e sustentação oral.

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

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

1. Admissibilidade

Diante da intimação em 06/01/2020 (e-fl. 2446), o recurso interposto em 04/02/2020 (e-fl. 2447) é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto dele conheço.

2. Preliminar de Nulidade do lançamento

A recorrente sustenta, em preliminar, a nulidade do lançamento fiscal por ausência de fundamentação fática e técnica. Argumenta que a autuação foi elaborada com base em amostragem genérica, sem detalhamento da metodologia empregada ou apresentação de provas concretas que sustentem as conclusões do auditor fiscal. Afirma que o auto de infração carece de descrição precisa dos fatos e de demonstração efetiva de que a empresa tenha realizado industrialização integral por terceiros, conforme exigido pela IN RFB nº 1.436/2011.

Alega, ainda, que a fiscalização não comprovou a subsunção dos fatos à norma, descumprindo os princípios do devido processo legal, da motivação e da verdade material, previstos nos arts. 36 e 50 da Lei nº 9.784/1999. Segundo a recorrente, a ausência de provas e a adoção de presunções para um lançamento de valor elevado — cerca de R\$ 6 milhões — violam a legalidade e comprometem a validade formal do ato administrativo.

Aponta também que, mesmo após a apresentação de documentos e respostas aos termos de intimação fiscal, a autoridade lançadora não se desincumbiu do ônus probatório de demonstrar o contrário. Assim, entende que o auto de infração foi lavrado de forma genérica e sem base empírica, configurando cerceamento de defesa.

Por fim, destaca que a Delegacia de Julgamento (DRJ) deixou de apreciar o pedido de nulidade formulado na impugnação, o que reforça a irregularidade processual e impõe a anulação integral do lançamento.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, entendo que a decisão de piso foi devidamente fundamentada e motivada, e analisou os documentos apresentados pelo sujeito passivo. A decisão de piso apenas vai numa direção diversa à defesa da Recorrente, mas está devidamente fundamentada pelos argumentos apresentados.

No Relatório Fiscal (e-fls. 2171/2285), a fiscalização identificou, para cada período de apuração, as receitas desoneradas e não desoneradas, considerando tanto os dados apresentados pela empresa quanto aqueles apurados pelo Fisco. Além disso, o auditor demonstrou o cálculo do percentual da receita sujeita à desoneração, o montante permitido para compensação na GFIP, bem como o montante objeto da exigência fiscal.

Diferentemente do que sustenta a Recorrente, a leitura do relatório fiscal evidencia que a autoridade tributária descreveu minuciosamente os fatos e os fundamentos jurídicos que embasaram o lançamento. Nos anexos do auto de infração, constam, de forma detalhada e sequencial, os cálculos das contribuições exigidas. Todos os elementos essenciais ao lançamento tributário foram devidamente identificados: o sujeito passivo, o fato gerador, a base de cálculo e o montante do tributo devido. Assim, fica demonstrado que o auto de infração atendeu plenamente aos requisitos do artigo 142 do CTN.

A motivação e a fundamentação legal das decisões e/ou acórdãos são condições *sine qua non* à sua validade, e suas ausências ensejam a nulidade da decisão. Aliás, a falta da motivação e fundamentação clara e precisa da decisão e/ou acórdão, além de contrariar o artigo 50 da Lei nº. 9.784/99 e o artigo 31 do Decreto nº. 70.235/72, fere de morte, igualmente, os consagrados direitos de defesa e do contraditório do contribuinte, que não terá a condição necessária para exercê-los, na forma do artigo 5º, inciso LV, da CF/88, *in verbis*:

Art. 5º.

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

As decisões desmotivadas e sem fundamentação devem ser consideradas nulas, como determina o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

(...)

II — os despachos e decisões proferidos por autoridades incompetentes ou com preterição do direito de defesa.

Com relação a alegação de que a decisão de piso deixou de apreciar o pedido de nulidade formulado na impugnação, importante observar que o acórdão deixou de forma expressa que as matérias relacionadas aduzidas como preliminar de nulidade seriam analisadas em conjunto com os demais argumentos de defesa, por se confundirem com o mérito do lançamento.

E assim o fez. Vejamos trecho do acórdão nesse sentido:

Preliminar de Mérito

O impugnante alega cerceamento do seu direito de defesa, pois a fiscalização não demonstrou de forma inequívoca a subsunção dos fatos à lei, acarretando a nulidade de todo ato praticado.

Alega ainda que:

- a fiscalização não demonstrou a metodologia empregada na industrialização por encomenda, se houve a execução integral pelas empresas executoras ou se a industrialização dos produtos ocorreu de forma parcial juntamente com a encomendante, limitando-se a analisar as operações da impugnante através de lançamentos selecionados "por amostragem";

- não houve a discriminação minuciosa de qual modalidade da industrialização por encomenda a fiscalização tomou por referência (integral ou parcial), conforme se observa nos trechos do Termo de Verificação Fiscal (item 35), dificultando o contraditório por não saber ao certo no que se fundamentou a fiscalização.

Verifica-se que as matérias acima aduzidas, no tocante a subsunção do fato à norma e quanto à demonstração da metodologia de apuração do processo de industrialização por encomenda, se confundem com o mérito do lançamento, e, portanto, serão adiante analisadas em conjunto com os demais argumentos da defesa.

Portanto, resta evidente que o relatório fiscal e acórdão forneceram todos os elementos necessários para a compreensão do lançamento, afastando qualquer alegação contrária apresentada no Recurso Voluntário, razão pela qual rejeito a preliminar.

3. Mérito

Necessário esclarecer que a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, instituiu, em seus artigos 7º a 9º, a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), destinada ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS). Essa contribuição foi concebida como medida de estímulo econômico no contexto do Plano Brasil Maior, política pública voltada à recuperação e à competitividade da indústria nacional, especialmente dos setores mais intensivos em mão de obra.

Conforme destacado na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 540/2011, posteriormente convertida na referida lei, o objetivo da medida foi “desonerar a folha de pagamento” de segmentos estratégicos — como tecnologia da informação, confecções, artefatos de couro e indústria moveleira — a fim de fomentar a formalização das relações de trabalho, reduzir custos de produção e combater práticas de terceirização abusiva e pejetização, que vinham fragilizando a proteção social dos trabalhadores.

O novo regime substituiu parcial ou totalmente a Contribuição Previdenciária Patronal incidente sobre a folha de salários (prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº

8.212/1991) pela incidência sobre a receita bruta, configurando verdadeira renúncia fiscal compensatória, com o propósito de equilibrar a competitividade e incentivar a geração de empregos formais.

Dessa forma, a CPRB representou uma mudança estrutural no modelo de financiamento da Previdência Social, buscando adequar a carga tributária ao dinamismo econômico e à capacidade contributiva das empresas, especialmente nos setores industriais e de serviços intensivos em mão de obra — entre eles, a indústria de confecção, segmento no qual se insere a Recorrente.

Nas razões de mérito, o sujeito passivo desenvolve uma análise técnica e detalhada com o objetivo de demonstrar a legitimidade da apuração e recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), em substituição à contribuição patronal incidente sobre a folha de pagamento.

Sustenta que tanto o auto de infração quanto a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/RPO) foram fundamentados em premissas genéricas e desprovidas de comprovação fática, limitando-se à reprodução de trechos legais e à reafirmação de acusações fiscais sem a necessária demonstração da correspondência entre os fatos apurados e a norma aplicada.

A contribuinte ressalta que o auditor fiscal não comprovou a alegada industrialização integral por terceiros, desconsiderando indevidamente as operações de industrialização parcial por encomenda, as quais são expressamente reconhecidas pela IN RFB nº 1.436/2013 e pela Solução de Consulta COSIT nº 39/2013 como aptas à adoção da CPRB.

Argumenta que a remessa de matérias-primas para empresas executoras é parte inerente do processo produtivo e não descaracteriza o regime de industrialização parcial, especialmente porque há etapas internas de produção na própria empresa, como criação, modelagem, corte e beneficiamento (lavagem e acabamento), comprovando a efetiva participação da recorrente na cadeia industrial.

Aponta ainda que a fiscalização ignorou documentos fiscais e operacionais (DANFes de entrada e saída) que evidenciam a transformação de insumos em produtos acabados, confirmando o processo de industrialização dentro da estrutura empresarial. Ao deixar de observar a sistemática produtiva como um todo e aplicar interpretações restritivas baseadas em amostragem, o auditor teria incorrido em erro de enquadramento e de metodologia fiscal, comprometendo a validade do lançamento.

Nesse sentido, a recorrente conclui que restou demonstrado o direito de recolher a CPRB, uma vez que suas operações se enquadram nos critérios legais e normativos do regime de desoneração, requerendo, por conseguinte, a improcedência do auto de infração e a declaração de insubsistência do lançamento fiscal.

Conforme se verifica da análise do caso, em se tratando de Indústria, ramo de confecção, a substituição tributária depende basicamente de dois fatores cumulativos previstos no artigo 8º Lei n.º 12.546, de 2011:

a) Do produto, conforme classificação do NCM (Nomenclatura Comum do MERCOSUL), estar inserido no Anexo I da referida Lei; e

b) Que o produto inserido no Anexo I seja fabricado pela empresa nos termos do parágrafo 1º, inciso I, e parágrafo 2º do art. 8º da referida Lei, abaixo transcrito:

§ 1º O disposto no caput: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

I - aplica-se apenas em relação aos produtos industrializados pela empresa; (Incluído pela Lei nº 12.715)

§ 2º Para efeito do inciso I do § 1º, devem ser considerados os conceitos de industrialização e de industrialização por encomenda previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

Durante o procedimento fiscal, foram identificadas três atividades distintas desenvolvidas pela empresa, cada uma com repercussões específicas quanto à sujeição ao regime de substituição tributária decorrente da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

A primeira delas corresponde à atividade de industrialização ou confecção de roupas, caracterizada pela aquisição de matérias-primas e utilização de mão de obra própria para obtenção de produtos acabados. Trata-se da operação típica que se enquadra no regime de substituição tributária instituído pela Lei nº 12.546/2011, uma vez que há efetivo processo produtivo interno com geração de valor agregado pela empresa.

As demais atividades, por sua vez, não se enquadram na sistemática substitutiva da CPRB, conforme entendeu o autuante. A revenda de mercadorias, que se restringe ao comércio de roupas prontas, sem que haja qualquer transformação do produto ou processo de industrialização. A outra atividade é a industrialização por encomenda, na qual a empresa remete matéria-prima a terceiros para execução do processo produtivo, recebendo de volta a mercadoria já acabada e pronta para venda.

Nessas hipóteses, conforme entendimento da fiscalização, não há a caracterização de industrialização própria capaz de ensejar o recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta em substituição à contribuição patronal.

A alegação recursal de que ocorre industrialização parcial e não industrialização por encomenda, a dar ensejo ao recolhimento da contribuição previdenciária nos moldes da desoneração decorrente da CPRB, não encontra amparo fático e probatório.

Na análise dos autos, verifica-se que o contribuinte não impugna de forma direta os percentuais de receita não desonerada apurados pela fiscalização, limitando-se a alegar que adota procedimentos de industrialização por encomenda parcial, promovendo parte do processo

produtivo em conjunto com empresas executoras. Todavia, não realiza o necessário cotejo entre as provas e valores apurados pela fiscalização.

Cumprе destacar que a mera alegação desacompanhada de prova inequívoca não tem o condão de afastar os efeitos do lançamento fiscal, incumbindo ao contribuinte o ônus de comprovar suas afirmações, conforme determina o art. 36 da Lei nº 9.784/1999, segundo o qual “cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado”.

Tal entendimento é igualmente reforçado pelo art. 373, inciso II, do Código de Processo Civil, que atribui ao réu o encargo de demonstrar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Nesse contexto, não havendo nos autos elementos técnicos ou documentais aptos a demonstrar a efetiva industrialização parcial alegada, e diante da presunção de legitimidade e veracidade do ato administrativo fiscal, conclui-se que os argumentos apresentados no recurso não se mostram suficientes para infirmar o lançamento.

Nesse sentido colaciono trecho esclarecedor da decisão de piso, com a qual concordo integralmente:

Como já mencionado, a empresa produz vestuários e ao mesmo tempo compra de terceiros para revenda. Tal constatação assume importância pois, às empresas que auferem receita decorrente da fabricação de produtos (no caso confecção) previstos no Anexo I da Lei nº 12.546/2011, e também auferem receitas decorrentes de outras atividades (revenda de mercadorias), aplica-se um regime misto de cálculo da contribuição previdenciária. Ou seja, a empresa recolhe as duas contribuições previdenciárias: sobre a receita bruta e sobre a folha de pagamento, esta última com a aplicação de um coeficiente de redução.

A previsão legal da aplicação desse regime misto estava inicialmente no inciso II do parágrafo único do art. 8º da Lei nº 12.546/2011, posteriormente foi transportada para o art. 9º, § 1º, II da referida Lei pela MP nº 563, de 2012, convertida na Lei nº 12.715/2012, conforme segue:

Lei nº 12.546, de 2011:

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, as empresas que fabriquem os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 2006:

Parágrafo único. No caso de empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas no caput, o cálculo da contribuição obedecerá:

I - ao disposto no caput quanto à parcela da receita bruta correspondente aos produtos relacionados nos seus incisos I a V; e

II - ao disposto nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição a recolher ao percentual resultante da razão entre receita bruta de atividades não relacionadas à fabricação dos produtos arrolados nos incisos I a V do caput e a receita bruta total. grifei

Lei nº 12.715, de 2012 (conversão da Medida Provisória 563 de 03/04/2012)

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

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º , até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá: (Incluído pela Medida Provisória nº 563, de 2012) (Vigência)

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º , até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência § 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º , o cálculo da contribuição obedecerá: (Redação dada pela Medida Provisória nº 651, de 2014)

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º , o cálculo da contribuição obedecerá: (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014) (Revogado pela Medida Provisória nº 774, de 2017) (Produção de efeito)

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º , o cálculo da contribuição obedecerá: (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014) (...)

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição a recolher ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que trata o caput e a receita bruta total. (Incluído pela Medida Provisória nº 563, de 2012) (Vigência)

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 , reduzindo-se o valor da contribuição a recolher ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que trata o caput do art. 7º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total, apuradas no mês. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que trata o

caput do art. 7º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total. (Redação dada pela Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vigência)

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total. (Redação dada pela Lei nº 12.794, de 2013) (Revogado pela Medida Provisória nº 774, de 2017) (Produção de efeito) (Vigência encerrada) (Vide Medida Provisória nº 794 de 2017) (Vigência encerrada)

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total. (Redação dada pela Lei nº 12.794, de 2013)

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7º desta Lei ou à fabricação dos produtos de que tratam os incisos VII e VIII do caput do art. 8º desta Lei e a receita bruta total. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Neste regime misto, aplicável desde 1º de dezembro de 2011, é devida a contribuição previdenciária sobre a receita bruta decorrente da fabricação dos produtos discriminados no art. 8º da Lei nº 12.546/2011, e sobre a folha de pagamento nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212/91, devendo observar o seguinte critério:

- contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta: apurada pela aplicação da alíquota de 1% sobre a receita bruta, para os fatos geradores a partir de 1º de agosto de 2012;
- contribuição previdenciária patronal prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991: calculada pela aplicação da alíquota de 20% sobre o valor total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a serviço da empresa, aplicando-se, sobre o resultado, o percentual DJ DRJ RIBEIRAO PRETO SP Fl. 2432 Original Processo 11634.720228/2018-17 Acórdão n.º 14-95.452 DRJ/RPO Fls. 36 36 resultante da razão existente entre a receita bruta de atividades não sujeitas à substituição e a receita bruta total.

Importante observar que a Lei nº 12.715/2012, resultado da conversão da MP nº 563, de 2012, fixou limites para a aplicação do regime misto. Assim, se aplica o regime misto quando a receita bruta decorrente de outras atividades desenvolvidas pela empresa for superior a 5% da receita bruta total. Confira-se:

Lei nº 12.546/2011

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

(...)

§ 5º O disposto no § 1º aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º, somente se a receita bruta decorrente de outras atividades for superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) § 6º Não ultrapassado o limite previsto no § 5º, a contribuição a que se refere o caput dos arts. 7º e 8º será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

A Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013, dispôs sobre o cálculo do percentual de desoneração no caso de indústria, nos seguintes termos:

Art. 8º Observado o disposto no § 4º deste artigo e no caput do art. 6º, no caso de empresas que se dedicam a outras atividades, além das relacionadas no Anexo I ou que produzam outros itens além dos listados no Anexo II, o cálculo da CPRB será realizado observando-se:

I - em relação às receitas decorrentes das atividades relacionadas no Anexo I e da produção dos itens listados no Anexo II, ao previsto no art. 1º; e

II - quanto à parcela da receita bruta relativa a atividades não sujeitas à CPRB, ao prescrito no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, reduzindo-se o valor das contribuições referidas nos incisos I e III do caput do mencionado art. 22 ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas no Anexo I, ou da produção de itens não listados no Anexo II e a receita bruta total. grifei

Com base nos normativos acima, a fiscalização detalhou os cálculos da contribuição não substituída, nos itens 97 a 99 “Diferenças Apuradas decorrente de Ajuste da CPRB na GFIP”, e discriminativos das Tabelas 16 e 17, fls. 2.207/2.218.

Como já dito anteriormente, não houve contestação direta quanto à forma de apuração do percentual da receita não desonerada, e diante do afastamento das nulidades aventadas, mantém-se o lançamento fiscal

Assim, mantém-se o acórdão recorrido, por seus próprios fundamentos, reconhecendo-se a regularidade da atuação fiscal e a improcedência das alegações do contribuinte.

4. Do Pedido de Apuração do Crédito Tributário. Abatimento de Valores já Recolhidos

Reitera a recorrente o pedido de revisão dos cálculos do demonstrativo de apuração, caso não seja acolhido o pedido principal, com compensação/abatimento dos valores já recolhidos sob a CPRB e exclusão de reflexos indevidos de juros e multa, evitando bitributação.

Da análise dos autos, constato que tal pleito já fora analisado e rechaçado pela decisão de piso:

Afirma o impugnante que os cálculos apresentados no Demonstrativo de Apuração devem ser revistos, pois não considerados os valores já recolhidos na sistemática da CPRB, sob pena de nítida criação de bitributação, inclusive quanto aos respectivos reflexos de juros e multa.

Às fls. 74/75 consta o extrato de pagamentos, código de receita 2991, em relação a todas as competências do débito.

Equivocou-se o impugnante, pois o presente lançamento trata de diferenças apuradas em relação a desoneração da folha, não havendo que se falar em bitributação quanto a CPRB, uma vez que são regimes com previsão legal distinta de tributação. Além disto, a fiscalização efetuou o abatimento dos valores declarados pela impugnante em GFIP no campo "compensação", conforme se verifica das Tabelas 16 e 17 e de acordo com o artigo 4º do Ato Declaratório Executivo Codac nº 93, de 19 de dezembro de 2011 (DOU 20/12/2011), *verbis*:

Art. 3º Para fins de aplicação da substituição das contribuições previdenciárias estabelecidas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, prevista no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, as empresas que se enquadram nessa hipótese deverão observar o disposto neste artigo quando da prestação de informações no Sefip, até que ocorra a adequação desse sistema.

§ 1º Os valores de Contribuição Previdenciária Patronal calculados pelo Sefip e demonstrados no "Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social" nas linhas "Empregados/ Avulsos" e "Contribuintes Individuais" abaixo do título Empresa deverão ser somados e lançados no Campo "Compensação".

§ 2º A GPS gerada pelo Sefip deverá ser desprezada, devendo ser preenchida GPS com os valores efetivamente devidos sobre os fatos geradores declarados em GFIP.

§ 3º Os relatórios gerados pelo Sefip "Relatório de Valor de Retenção", "Relatório de Compensações" e "Relatório de Reembolso" devem ser desprezados e mantidos demonstrativos de origem do crédito para fins de fiscalização e/ou pedido de reembolso/restituição/ compensação.

Art. 4º Para fins de aplicação da redução prevista no inciso II do parágrafo único do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, sobre as contribuições previdenciárias estabelecidas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, as empresas que se enquadram nessa hipótese deverão observar o disposto neste artigo quando da prestação de informações no Sefip, até que ocorra a adequação desse sistema.

§ 1º A diferença relativa à Contribuição Previdenciária Patronal entre o valor calculado pelo Sefip (demonstrados no "Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social" nas linhas "Empregados/Avulsos" e "Contribuintes Individuais" abaixo do título Empresa) e o valor apurado conforme disposto no inciso II do parágrafo único do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, deverá ser informada no campo "Compensação". grifei § 2º A GPS gerada pelo Sefip deverá ser desprezada, devendo ser preenchida GPS com os valores efetivamente devidos sobre os fatos geradores declarados em GFIP.

§ 3º Os relatórios gerados pelo Sefip "Relatório de Valor de Retenção", "Relatório de Compensações" e "Relatório de Reembolso" devem ser desprezados e mantido demonstrativos de origem do crédito para fins de fiscalização e/ou pedido de reembolso/restituição/ compensação.

(...)

Do exposto, constata-se que não houve cobrança em duplicidade como aventado na defesa, sendo os valores declarados pelo impugnante em GFIP abatidos para a apuração da diferença a ser recolhida a título de cota patronal no regime da folha de pagamento (artigo 22 e incisos da Lei nº 8.212/91).

Com efeito, a fiscalização procedeu ao abatimento dos valores declarados pela própria contribuinte em GFIP, lançados no campo "Compensação", conforme se verifica das Tabelas 16 e 17 constantes dos autos, observando rigorosamente as orientações estabelecidas no Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93/2011. Referido normativo disciplina, de forma expressa, o tratamento a ser conferido aos valores da contribuição patronal apurados pelo SEFIP quando da aplicação da desoneração da folha, determinando que tais valores sejam informados como compensação, exatamente como realizado no caso concreto.

Ademais, a interessada se limita a requerer a compensação de supostos valores recolhidos a maior, mas não apresenta qualquer demonstrativo que explicita, e comprove, quais seriam esses eventuais valores recolhidos a maior a título de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, ônus que lhe incumbia.

Assim, inexistindo erro nos cálculos ou omissão quanto aos valores já recolhidos, não há fundamento para acolher o pedido de revisão do demonstrativo de apuração, razão pela qual deve ser mantida, neste ponto, a decisão de piso.

5. Do Pedido de Produção de Provas e Perícia

Pede a recorrente novamente em sede de Recurso Voluntário, na parte destinada aos pedidos, para intimação para posterior juntada de documentos.

Cumpre observar que, nos termos do art. 15, III, e § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; ou c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

No presente caso, o recorrente não demonstrou a ocorrência de nenhuma das situações discriminadas no referido dispositivo legal, limitando-se a afirmar, de forma genérica, seu protesto pela apresentação posterior dos documentos, de modo que não cumpriu as disposições legais, para que fossem apreciadas eventuais provas ainda não apresentadas.

Ausentes, portanto, os requisitos para a dilação da formação probatória, não há como obstar o presente julgamento, assentado na apreciação dos elementos já contidos nos autos.

Requeru ainda o deferimento da produção de prova pericial com o intuito de comprovar a inexistência de operações exclusivamente de revenda e industrialização por encomenda integral.

No que tange ao pedido de perícia, entendo como desnecessária ao deslinde do feito, uma vez que pela análise dos documentos constantes dos autos, em especial por aqueles fornecidos pela recorrente no âmbito da fiscalização, restou indene de dúvida para o fim almejado pelo sujeito passivo.

Ademais, o pedido em referência já havia sido indeferido pela decisão de piso:

Pedido de Diligência/Perícia

O impugnante pleiteou "perícia dos documentos juntados", para o quesito específico de demonstração de que a impugnante também promoveu parte da industrialização nas mercadorias industrializadas por encomenda.

O pedido de diligência/perícia não observou o disposto no artigo 16, inciso IV, em sua parte final, do Decreto nº 70.235/72, abaixo transcrito:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)§ 1º **Considerar-se-á não formulado o pedido de**

diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) grifei

Além disto, como já observado no início deste voto, é de responsabilidade do impugnante a avaliação da integridade dos documentos que menciona ter juntado em sua defesa, não havendo no presente caso nada a ser periciado nos documentos de fls. 2.354/2.394 (procuração, contrato social, cópia do auto de infração, documentos de identidade).

Nesse sentido, deve ser aplicado, de forma imediata e vinculante, o entendimento uníssono deste Tribunal em razão da Súmula CARF 163 que reproduzo adiante:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Rejeito, portanto o pedido de juntada de provas e perícia.

6. Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar e negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior