



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>Processo nº</b>	19515.720079/2014-21
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2401-011.705 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	3 de abril de 2024
<b>Recorrente</b>	NESTLE BRASIL LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS. TERCEIROS. FPAS.

A Instrução Normativa RFB nº 1453, de 2014, alterou a interpretação do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970, conforme atesta a Solução de Consulta Cosit nº 132, de 10 de fevereiro de 2017, devendo prevalecer a interpretação de as indústrias de laticínio a que se refere o mencionado art. 2º se enquadrarem no FPAS 531, qualquer que seja o grau de tecnologia aplicada, ressalvado apenas o disposto no § 3º do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Jose Marcio Bitte, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1132/1148) interposto em face de decisão (e-fls. 1080/1108) que julgou improcedente impugnação contra Auto de Infração - AI nº 51.011.010-0 (e-fls. 278/301), no valor total de R\$ 3.410.940,76 a envolver as rubricas “15 Terceiros” (levantamentos: TE - SESI SENAI SEBRAE) e competências 01/2009 a 12/2010, cientificado em 24/01/2014 (e-fls. 278). Do Relatório Fiscal (e-fls. 302/310), extrai-se:

(...) os principais produtos fabricados pelas filiais são os que seguem:

a- Filial de Araraquara/ SP - fabricação de Leite Condensado, Leite Ninho e Leite Molico;

b- Filial de Araçatuba/SP - fabricação de Creme de Leite e Leite em Pó;  
c- Filial de Ibiá/MG - fabricação de Leite em Pó.

25. Como se referem a produtos especiais à base de leite, os estabelecimentos que o fabricam não poderiam ser enquadrados no FPAS 531, por não estarem alcançados pelo conceito de indústria rudimentar.
26. Ainda que vencida a condição acima tratada, o processo de fabricação dos produtos elencados é de alta complexidade:
  - 26.1. Junto à relação dos produtos fabricados, no que se refere à resposta de 22/10/2012, a empresa anexou fluxograma do processo produtivo dos produtos Leite Ninho (Araraquara), Creme de Leite (Araçatuba) e Leite em Pó (Ibiá), em anexo.
  - 26.2. Outrossim, extraímos do site da empresa processo de fabricação dos produtos Leite Condensado, Creme de Leite, Leite em Pó e Leite Molico, em anexo.
  - 26.3. A partir de análise do fluxograma apresentado e do Processo de Fabricação dos produtos acima, é cediço que se faz necessário processo produtivo de alta complexidade para fabricação destes produtos.
27. Do exposto, conclui-se que os estabelecimentos destacados produzem produtos especiais à base de leite, utilizando-se, para tanto, processo produtivo de alta complexidade.
28. Diante disso, os estabelecimentos enquadrados no código nº 531 do FPAS deveriam enquadrar-se no código nº 507 do FPAS e recolher as contribuições para o SESI, SENAI e SEBRAE.

Na impugnação (e-fls. 980/1000), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Tempestividade.
- (b) Nulidade do Auto de Infração por se ter partido da premissa do exercício da atividade de indústria de laticínio.
- (c) Ausência de complexidade do processo produtivo. Enquadramento no FPAS 531 em decorrências do CNAE 10.52-0-00. INCRA - legislação específica.
- (d) Compensação de ofício de valores recolhidos.
- (e) Intimação.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 1080/1108):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA.

O Auto de Infração (AI) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da lei.

Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma que prevê a tributação ou a aplicação de penalidade, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade

vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

#### ARGUIÇÃO DE NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade do lançamento, quando o Auto de Infração (AI) é regularmente cientificado ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando o AI e seus anexos, o Relatório Fiscal, bem como os demais elementos constantes dos autos, oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação.

#### INTIMAÇÃO. ENDEREÇO. PATRONO DA CAUSA. PREVISÃO NORMATIVA. AUSÊNCIA.

A intimação dos atos processuais por via postal deve sempre ser dirigida para o domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, porquanto na legislação que rege o processo administrativo federal não há disposição que autorize o uso do endereço do patrono da causa para esse fim.

#### ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

#### CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições destinadas a terceiros a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

#### FPAS. REENQUADRAMENTO.

Caso seja feito enquadramento incorreto na Tabela de Códigos FPAS, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio de sua fiscalização, fará a revisão do enquadramento efetuado pelo sujeito passivo, observadas as atividades por ele exercidas.

#### CNAE. ENQUADRAMENTO. CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS. NÃO REPERCUSSÃO.

O enquadramento da empresa no CNAE determina as contribuições previdenciárias para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, não repercutindo diretamente nas contribuições destinadas a terceiros, quando se trata de atividade sujeita a enquadramento específico.

#### COMPENSAÇÃO REQUERIDA NA IMPUGNAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS. VEDAÇÃO.

A compensação somente pode ser efetuada mediante ato volitivo do sujeito passivo, mediante procedimento específico.

Por expressa disposição da legislação, é vedada a compensação de contribuições para outras entidades ou fundos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 01/07/2021 (e-fls. 1125/1129) e o recurso voluntário (e-fls. 1132/1148) interposto em 30/07/2021 (e-fls. 1130/1131), em síntese, alegando:

(a) Tempestividade. Intimada em 01/07/2021, recurso é tempestivo.

- (b) Nulidade do Auto de Infração. A autuação é nula em razão do equívoco de se entender pelo enquadramento dos estabelecimentos no FPAS 507 (fundamentação equivocada).
- (c) Ausência de complexidade do processo produtivo. Enquadramento no FPAS 531 em decorrências do CNAE 10.52-0-00. Não há complexidade na produção de bens simples, sem utilização de mão-de-obra especializada. Além disso, o art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146/70 não condiciona a sujeição exclusiva às contribuições ao INCRA ao tipo do processo produtivo, mas sim ao ramo da indústria que fabrica tais produtos (indústria de laticínios), não se referindo exclusivamente a indústrias rudimentares (estabelecimentos que lidam com o produto primário, tão somente). Não obstante, mesmo que a recorrente fosse uma agroindústria, ainda assim não seria viável a aplicação deste entendimento, em razão da ilegalidade da criação de restrições pela IN RFB nº 971/2009, cuja legalidade ora se questiona, ao trazer conceitos não previstos na legislação para enquadramento de atividades no código FPAS. Assim, considerar legítima a eleição infra legal de qualidades como complexidade do processo de fabricação e especialização da mão de obra empregada para redefinição da sujeição passiva do INCRA contraria as disposições contidas no artigo 2º, caput, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 1.146/1970 e nos artigos 97, 99 e 100, III, do CTN. A RFB nº 971/2009 acabou por excluir quase todas as indústrias que exercem as atividades do art. 2º do DL nº 1.146/1970 da sujeição ao INCRA, já que poucas são as que produzem unicamente matéria-prima para indústrias mais complexas e que sobrevivem no mercado sem o emprego de técnicas modernas, tecnologia e a capacitação de seus empregados, devendo o art. 2º do DL nº 1.146/1970 ser compreendido como a se referir às indústrias de laticínios em geral, sem referência a qualquer característica de rusticidade, complexidade ou especialização da mão-de-obra. Logo, como o objeto social da recorrente é a produção de laticínios (CNAE 10.52-0-00), o enquadramento correto sempre foi o do código FPAS 531
- (d) Compensação de ofício de valores recolhidos. A reclassificação jurídica da situação, com a consequente mudança nos sujeitos da relação tributária não impedem a compensação entre o valor dos tributos já recolhidos com aqueles devidos (Acórdão nº. 106-14.244, precedente que envolve tributo pago inclusive por pessoas jurídica diversa). Portanto, caso se entenda pela manutenção da cobrança, cabe a compensação de ofício dos valores já pagos ao INCRA pelo Código FPAS 531, com os valores supostamente devidos a título de SESI, SENAI e SEBRAE.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

**Admissibilidade.** Diante da intimação em 01/07/2021 (e-fls. 1125/1129), o recurso interposto em 30/07/2021 (e-fls. 1130/1131) é tempestivo (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

**Nulidade do Auto de Infração.** Se a fiscalização equivocou-se ou não na fundamentação apresentada para lastrear o enquadramento no FPAS 507 é matéria de mérito e não de preliminar de nulidade. Rejeita-se a preliminar.

**Ausência de complexidade do processo produtivo. Enquadramento no FPAS 531 em decorrências do CNAE 10.52-0-00.** A análise da prova constante dos autos (e-fls. 242/259 e 270/275) não ampara o argumento de não haver complexidade no processo produtivo dos três estabelecimentos da recorrente e de a produção envolver bens simples e sem utilização de mão-de-obra especializada, sendo nítido não se tratar de indústria rudimentar.

Nesse ponto, cabe destacar que o presente lançamento envolve as competências 01/2009 a 12/2010.

Logo, há que se ter em mente a evolução da explicitação normativa do art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, veiculada no Anexo II da IN SRP nº 03, de 2005, na redação IN RFB nº 836, de 2008, e no Anexo II da IN RFB nº 971, de 2009, em sua redação original e alterações posteriores até o advento do art. 110-A da IN RFB nº 971, de 2009, incluído pela IN RFB nº 1071, de 2010, de 2009, e alterações posteriores, bem como do atual art. 94 da IN RFB nº 2.110, de 2022, vejamos:

#### **IN SRP nº 03, de 2005**

##### **Anexo II, na redação IN RFB nº 836, de 2008**

###### **2. ATIVIDADES SUJEITAS A ENQUADRAMENTOS ESPECÍFICOS**

###### **2.1. CONCEITOS PARA ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADES NO CÓDIGO FPAS**

(...)

**Indústria rudimentar.** Para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, entende-se como indústria rudimentar (FPAS 531) o conjunto de atividades destinadas à produção de bens simples, para industrialização ou consumo, nos quais o processo produtivo é de baixa complexidade.

Incluem-se no conceito de indústria rudimentar atividades de extração de fibras e resinas, extração de madeira para serraria, lenha e carvão vegetal, bem assim o beneficiamento e preparação da matéria-prima, tais como limpeza, descarçoamento, descascamento e outros tratamentos destinados a otimizar a utilidade do produto para consumo ou industrialização.

**Indústrias relacionadas no art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970.** A relação é exaustiva e se refere a indústrias rudimentares, as quais, por força do dispositivo, contribuem para o Incra e não para o Sesi e Senai. Tratando-se de pessoa jurídica classificada como indústria e que empregue no processo produtivo matéria-prima ou produto oriundo da indústria rudimentar a que se refere o art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 1970, serão devidas contribuições de acordo com o FPAS 507 e código de terceiros 0079. Tratando-se de agroindústria, haverá duas bases de incidência, as quais devem ser declaradas de forma discriminada na GFIP:

a) valor bruto da comercialização da produção total do empreendimento, a fim de recolher as contribuições devidas à seguridade social e ao Senar (FPAS 744 atribuído

pelo sistema), em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991; e

b) remuneração total de segurados (folha do pessoal rural e da indústria), a fim de recolher as contribuições devidas ao salário-educação e ao INCRA (FPAS 825, código de terceiros 0003).

## 2.2.RELAÇÃO DE ATIVIDADES SUJEITAS A ENQUADRAMENTOS ESPECÍFICOS

### I - INDÚSTRIAS RELACIONADAS NO ART. 2º DO DECRETO-LEI N° 1.146, DE 1970.

O dispositivo relaciona indústrias rudimentares destinadas à produção de bens simples, para industrialização ou consumo, para os quais se emprega processo produtivo de baixa complexidade. São devidas contribuições para a seguridade social e terceiros, incidentes sobre a remuneração total de segurados. Código FPAS de enquadramento: 531. Alíquotas: 20% para a Previdência; 1, 2 ou 3% para RAT; 2,5% para o FNDE (salário-educação) e 2,7% para o INCRA, conforme disposto no § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 1970 (quadro 1).

Não se enquadram no FPAS 531 usinas, destilarias, indústrias de produtos especiais à base de leite, indústrias de chás sob qualquer modalidade, indústria de vinho e suco de uva, indústria de artefatos de madeira ou móveis, indústria de café e outras que empreguem técnicas com algum grau de sofisticação, ou mão-de-obra especializada ou que dependam de estrutura industrial complexa a configurar a etapa posterior à industrialização rudimentar, classificando-se, portanto, como indústria (FPAS 507).

Quadro 1 - indústrias rudimentares - art. 2º DL nº 1.146/70 - contribuição sobre a folha

<b>FPAS 531</b>	
<u>Alíquotas - contribuição sobre a remuneração de segurados:</u>	Indústria de cana-de-açúcar. Indústria de laticínio. Indústria de beneficiamento de chá e mate. Indústria da uva. Indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descarçoamento de algodão. Indústria de beneficiamento de café e de cereais. Indústria de extração de madeira para serraria, lenha e carvão vegetal. Indústria de extração de resina. Matadouro ou abatedouro e o setor de abate de animal de qualquer espécie, inclusive das agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura, e charqueada.
Previdência Social: 20%	
RAT:..... variável	
Código terceiros:... 0003	
Salário-educação:.. 2,5%	
INCRA:..... 2,7%	
Total                  Terceiros: .....5,2%	

### IN RFB n° 971, de 2009

#### *Anexo I – redação original*

## 2. ATIVIDADES SUJEITAS A ENQUADRAMENTOS ESPECÍFICOS

### 2.1. CONCEITOS PARA ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADES NO CÓDIGO FPAS

(...)

**Indústria rudimentar.** Para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, entende-se como indústria rudimentar (FPAS 531) o conjunto de atividades destinadas à produção de bens simples, para industrialização ou consumo, nos quais o processo produtivo é de baixa complexidade.

Incluem-se no conceito de indústria rudimentar atividades de extração de fibras e resinas, extração de madeira para serraria, lenha e carvão vegetal, bem como o beneficiamento e preparação da matéria-prima, tais como limpeza, descaroçamento, descascamento e outros tratamentos destinados a otimizar a utilidade do produto para consumo ou industrialização.

**Indústrias relacionadas no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970.** A relação é exaustiva e se refere a indústrias rudimentares, as quais, por força do dispositivo, contribuem para o Incra e não para o Sesi e Senai. Tratando-se de pessoa jurídica classificada como indústria e que empregue no processo produtivo matéria-prima ou produto oriundo da indústria rudimentar a que se refere o art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970, serão devidas contribuições de acordo com o FPAS 507 e código de terceiros 0079. Tratando-se de agroindústria, haverá 2 (duas) bases de incidência, as quais devem ser declaradas de forma discriminada na GFIP:

a) valor bruto da comercialização da produção total do empreendimento, a fim de recolher as contribuições devidas à seguridade social e ao Senar (FPAS 744 atribuído pelo sistema), em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991; e

b) remuneração total de segurados (folha do pessoal rural e da indústria), a fim de recolher as contribuições devidas ao salário-educação e ao Incra (FPAS 825, código de terceiros 0003).

## 2.2.RELAÇÃO DE ATIVIDADES SUJEITAS A ENQUADRAMENTOS ESPECÍFICOS

### I - INDÚSTRIAS RELACIONADAS NO ART. 2º DO DECRETO-LEI Nº 1.146, DE 1970.

O dispositivo relaciona indústrias rudimentares destinadas à produção de bens simples, para industrialização ou consumo, para os quais se emprega processo produtivo de baixa complexidade. São devidas contribuições para a seguridade social e terceiros (outras entidades ou fundos), incidentes sobre a remuneração total de segurados. Código FPAS de enquadramento: 531. Alíquotas: 20% (vinte por cento) para a Previdência; 1% (um por cento), 2% (dois por cento) ou 3% (três por cento) para GILRAT; 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o FNDE (salário-educação) e 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) para o Incra, conforme disposto no § 1º do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970 (quadro 1).

Não se enquadram no FPAS 531 usinas, destilarias, indústrias de produtos especiais à base de leite, indústrias de chás sob qualquer modalidade, indústria de vinho e suco de uva, indústria de artefatos de madeira ou móveis, indústria de café e outras que empreguem técnicas com algum grau de sofisticação, ou mão-de-obra especializada ou que dependam de estrutura industrial complexa a configurar a etapa posterior à industrialização rudimentar, classificando-se, portanto, como indústria (FPAS 507).

Quadro 1 - indústrias rudimentares - art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970 - contribuição sobre a folha

<p><b>FPAS 531</b></p> <p><u>Alíquotas _____ - contribuição sobre a remuneração de segurados:</u></p> <p>Previdência Social: 20%</p> <p>GILRAT:..... variável</p> <p>Código terceiros:... 0003</p> <p>Salário-educação:.. 2,5%</p> <p>Incra:..... 2,7%</p> <p>Total Terceiros: .....5,2%</p>	<p>Indústria de cana-de-açúcar.</p> <p>Indústria de laticínio.</p> <p>Indústria de beneficiamento de chá e mate.</p> <p>Indústria da uva.</p> <p>Indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descarçoamento de algodão.</p> <p>Indústria de beneficiamento de café e de cereais.</p> <p>Indústria de extração de madeira para serraria, lenha e carvão vegetal.</p> <p>Indústria de extração de resina.</p> <p>Matadouro ou abatedouro e o setor de abate de animal de qualquer espécie, inclusive das agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura, e charqueada.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## IN RFB nº 971, de 2009

Anexo I, na redação da IN RFB nº 1.027, de 2010

### 2. ATIVIDADES SUJEITAS A ENQUADRAMENTOS ESPECÍFICOS

#### 2.1. CONCEITOS PARA ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADES NO CÓDIGO FPAS

(...)

**Indústria rudimentar.** Para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, entende-se como indústria rudimentar (FPAS 531) o conjunto de atividades destinadas à produção de bens simples, para industrialização ou consumo, nos quais o processo produtivo é de baixa complexidade.

Incluem-se no conceito de indústria rudimentar atividades de extração de fibras e resinas, extração de madeira para serraria, lenha e carvão vegetal, bem como o beneficiamento e preparação da matéria-prima, tais como limpeza, descarçoamento, descascamento e outros tratamentos destinados a otimizar a utilidade do produto para consumo ou industrialização.

**Indústrias relacionadas no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970.** A relação é exaustiva e se refere a indústrias rudimentares, as quais, por força do dispositivo, contribuem para o Incra e não para o Sesi e Senai. Tratando-se de pessoa jurídica classificada como indústria e que empregue no processo produtivo matéria-prima ou produto oriundo da indústria rudimentar a que se refere o art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970, serão devidas contribuições de acordo com o FPAS 507 e código de terceiros 0079. Tratando-se de agroindústria, haverá 2 (duas) bases de incidência, as quais devem ser declaradas de forma discriminada na GFIP:

a) valor bruto da comercialização da produção total do empreendimento, a fim de recolher as contribuições devidas à seguridade social e ao Senar (FPAS 744 atribuído

pelo sistema), em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991; e

b) remuneração total de segurados (folha do pessoal rural e da indústria), a fim de recolher as contribuições devidas ao salário-educação e ao Incra (FPAS 825, código de terceiros 0003).

## 2.2. RELAÇÃO DE ATIVIDADES SUJEITAS A ENQUADRAMENTOS ESPECÍFICOS

### I - INDÚSTRIAS RELACIONADAS NO ART. 2º DO DECRETO-LEI N° 1.146, DE 1970.

O dispositivo relaciona indústrias rudimentares destinadas à produção de bens simples, para industrialização ou consumo, para os quais se emprega processo produtivo de baixa complexidade. São devidas contribuições para a seguridade social e terceiros (outras entidades ou fundos), incidentes sobre a remuneração total de segurados. Código FPAS de enquadramento: 531. Alíquotas: 20% (vinte por cento) para a Previdência; 1% (um por cento), 2% (dois por cento) ou 3% (três por cento) para GILRAT; 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o FNDE (salário-educação) e 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) para o Incra, conforme disposto no § 1º do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970 (quadro 1).

Não se enquadram no FPAS 531 usinas, destilarias, indústrias de produtos especiais à base de leite, indústrias de chás sob qualquer modalidade, indústria de vinho e suco de uva, indústria de artefatos de madeira ou móveis, indústria de café e outras que empreguem técnicas com algum grau de sofisticação, ou mão-de-obra especializada ou que dependam de estrutura industrial complexa a configurar a etapa posterior à industrialização rudimentar, classificando-se, portanto, como indústria (FPAS 507).

Quadro 1 - indústrias rudimentares - art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970 - contribuição sobre a folha

<b>FPAS 531</b>	
<u>Alíquotas - contribuição sobre a remuneração de segurados:</u>	Indústria de cana-de-açúcar.
Previdência Social: 20%	Indústria de laticínio.
GILRAT:..... variável	Indústria de beneficiamento de chá e mate.
Código terceiros:.... 0003	Indústria da uva.
Salário-educação:.. 2,5%	Indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descarçoamento de algodão.
Incra:..... 2,7%	Indústria de beneficiamento de café e de cereais.
Total Terceiros: .....5,2%	Indústria de extração de madeira para serraria, lenha e carvão vegetal.
	Indústria de extração de resina.
	Matadouro ou abatedouro e o setor de abate de animal de qualquer espécie, inclusive das agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura, e charqueada.

**IN RFB n° 971, de 2009****Anexo I, na redação da IN RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010****ANEXO I**

Relação de atividades preponderantes e correspondentes graus de risco  
(conforme a classificação nacional de atividades econômicas)

(...)

**IN RFB n° 971, de 2009****A partir da IN RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010**

Art. 110-A. A contribuição instituída pelo art. 6º, da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, devida ao Incra, destina-se ao custeio de ações que visem ao desenvolvimento agrário, ao assentamento de famílias no campo e ao combate ao êxodo rural, e incide sobre a folha de salários das empresas que atuam nas seguintes atividades:  
**(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)**

Art. 110-A. A contribuição de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento), de que trata o art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, devida ao Incra, identificada pelo código FPAS 531 e código de terceiros 0003, incide sobre a folha de salários das empresas que atuam nas seguintes atividades: **(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014) (...)**

II - indústria de laticínios; **(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010) (...)**

§ 1º As atividades de que trata este artigo são autônomas e restringem-se à fase primária do processo produtivo, as quais aperfeiçoam-se com o emprego de técnicas rústicas e mão de obra predominantemente artesanal, que independem de qualificação profissional a cargo das entidades a que se refere o inciso I do § 1º do art. 109. **(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010) (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)**

§ 2º Para fins de cumprimento do disposto no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, considera-se autônoma a atividade econômica que não constitua parte de atividade econômica mais abrangente ou fase de processo industrial mais complexo, e que se destine a produzir matéria-prima a partir dos recursos naturais a que alude o dispositivo, a fim de ser transformada em produto industrializado. **(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010) (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)**

§ 3º A contribuição de que trata este artigo será calculada mediante aplicação das alíquotas previstas no Anexo II, desta Instrução Normativa, de acordo com o código FPAS 531 e o código de terceiros 0003. **(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010) (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)**

§ 4º Se as atividades de que trata este artigo forem parte de atividade econômica mais abrangente ou constituírem fase de processo industrial mais complexo, à qual se agregam tecnologia, mão de obra qualificada e outros fatores que convirjam para a consecução do objeto social do empreendimento, na forma do § 2º do art. 581 da CLT, vinculam-se à Confederação Nacional da Indústria (CNI) e fazem parte do 1º (Primeiro), 3º (Terceiro) ou 5º (Quinto) Grupo Econômico - conforme a natureza do produto - do Quadro de Atividades a que se refere o art. 577 da CLT. **(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)**

**(Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)**

§ 5º Verificada a hipótese prevista no § 4º, aplicam-se à atividade as alíquotas constantes do Anexo II, desta Instrução Normativa, de acordo com o código FPAS 507 (se indústria) ou 833 (se agroindústria), e o código de terceiros 0079. **(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)**

§ 5º Verificada a hipótese prevista no § 4º, aplicam-se à atividade as alíquotas constantes do Anexo II desta Instrução Normativa, de acordo com o código FPAS 507 e código de terceiros 0079. **(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1238, de 11 de janeiro de 2012) (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)**

§ 6º Tratando-se de agroindústria, observar-se-á o disposto no art. 111-F. **(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1238, de 11 de janeiro de 2012)**

§ 6º Tratando-se de agroindústria, deverá ser observado o disposto no inciso IV do art. 111-F. **(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)**

**IN RFB nº 2.110, de 2022**

Art. 94. A contribuição de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) devida ao Incra, identificada pelo código FPAS 531 e código de terceiros 0003, incide sobre a folha de salários das empresas que atuam nas seguintes atividades: (Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, art. 2º) (...)

II - indústria de laticínios; (...)

Parágrafo único. No caso de agroindústria, deverá ser observado o disposto na alínea "d" do inciso II do caput do art. 100 para a apuração da contribuição devida ao Incra.

Note-se que até a alteração do art. 110-A da IN RFB nº 971, de 2009, pela IN RFB nº 1453, de 2014, prevalecia a interpretação do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970, adotada no presente lançamento de ofício. Interpretação esta inclusive amparada pelo Superior Tribunal de Justiça em decisão prolatada em 18 de fevereiro de 2016:

**RECURSO ESPECIAL N° 1.476.164 - SC (2014/0211481-6)**

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. INCONFORMAÇÃO COM A TESE ADOTADA. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS. DECRETO-LEI 1.146 DE 1970. RECOLHIMENTO DIFERENCIADO. IN RFB 836/2008. CONCEITO DE INDÚSTRIA RUDIMENTAR. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE AFRONTA AOS ARTS. 97, 99 E 100 DO CTN. ENQUADRAMENTO DA EMPRESA. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULAS 5 E 7 DO STJ.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. No presente caso, a questão federal não foi decidida conforme objetivava a recorrente, uma vez que foi aplicado entendimento diverso ao pretendido, de modo que a irresignação traduz-se em inconformação com a tese adotada.

3. A pretensão recursal reside no reconhecimento da ilegalidade da Instrução Normativa RFB 836/2008 por afronta direta ao art. 2º, caput, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 1.146/1970

e aos arts. 97, 99 e 100 do CTN, porquanto elegeram especificidades, para definição do sujeito passivo da contribuição dita INCRA Especial, que excedem as diretrizes balizadas pela regra matriz de incidência.

4. Muito embora não conste, no art. 2º do Decreto-Lei 1.146/70, o termo "rudimentar" e a interpretação dada pela IN RFB 836/2008 ao dispositivo, não desborda da previsão nele contida, uma vez que as atividades listadas taxativamente em seus incisos se caracterizam justamente pela baixa complexidade do processo industrial em estabelecimentos que lidam tão somente com o produto primário.

5. Não merece reforma, portanto, o entendimento firmado pelo Tribunal de origem no sentido de considerar acertada a Instrução Normativa que alterou a interpretação anterior para exigir que a indústria que objetiva enquadrar-se no Decreto-Lei 1.146/70 deve exercer as atividades de forma "rudimentar" e não altamente industrializada.

5. Quanto ao pretendido reconhecimento da sujeição passiva da Recorrente, indústria de laticínios, à contribuição ao INCRA Especial, dispensando-a do recolhimento das contribuições destinadas às entidades do setor industrial (SESI, SENAI, SEBRAE, INCRA e Salário Educação), o recurso não comporta tal análise, porquanto as instâncias ordinárias pontuaram que a própria impetrante afirmou que "possui, de fato, estrutura industrial moderna e emprega mão-de-obra especializada", o que ultrapassa o conceito de indústria de laticínios no sentido que exige o Decreto-Lei 1.146/70.

6. Não há como alterar as premissas fáticas delineadas pela Corte de origem sem que se reexamine o conjunto probatório dos presentes autos, tarefa que, além de escapar da função constitucional deste Tribunal, encontra óbice nas Súmulas 5 e 7 do STJ.

Recurso especial conhecido em parte e improvido.

Interpretação esta também amparada pelo presente Conselho ao apreciar recurso voluntário da presente recorrente em relação a lançamento de ofício envolvendo as competências 01/2008 a 12/2008:

Processo nº	19515.722922/2012-41
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	<b>2201-005.324</b> – 2ª Seção de Julgamento/2ªCâmara/1ªTurma Ordinária
Sessão de	06 de agosto de 2019
Recorrente	NESTLE BRASIL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS. INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS.  
ENQUADRAMENTO NO DECRETO-LEI Nº 1.146/70. NÃO SUBSUNÇÃO.

Apenas podem ser beneficiados pela previsão outorgada no art. 2º Decreto-Lei nº 1.146/1970 (não contribuição para o Sesi e Senai) as indústrias de laticínios rudimentares (FPAS 531), assim entendidas como aquelas com processo produtivo de baixa complexidade. Caso a indústria de laticínios possua processo produtivo complexo, sirva-se de técnicas, instrumentos e maquinarias adequados a cada fim, ou empregue no processo produtivo matéria-prima ou produto oriundo da indústria rudimentar prevista no art. 2º Decreto-Lei nº 1.146/1970, elas serão classificadas como indústria (FPAS 507) para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos.

A IN RFB nº 1453, de 2014, contudo, alterou a interpretação do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970, conforme atesta a Solução de Consulta Cosit nº 132, de 10 de fevereiro de 2017:

**Solução de Consulta Cosit nº 132, de 10 de fevereiro de 2017**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

INDUSTRIA DE LATICÍNIOS. TERCEIROS. INCRA. FPAS.

Sobre a folha de salários, a indústria de laticínios que não for agroindústria deverá recolher 2,5 % (dois e meio por cento) a título de Salário-Educação e 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) para o Incra, e utilizar o código FPAS 531.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 2.613, de 1955, art. 1º e 2º; IN RFB nº 971, de 2009, art. 110-A e Anexo II.

(...)

**Fundamentos**

(...)

7. A questão jurídica da conselente pode ser apresentada da seguinte forma: qual código FPAS uma indústria de laticínios, não agroindústria (nem cooperativa), deverá utilizar: FPAS 531 ou FPAS 507?

8. A dúvida é relevante, dadas as alterações sofridas pela IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, em razão da edição das IN RFB nº 1.071, de 2010, e nº 1.453, de 24 de fevereiro de 2014. Para facilitar o entendimento, faz-se um quadro comparativo das diferentes redações do art. 110-A da IN RFB nº 971, de 2009:

Redação dada pela IN RFB nº 1.071, de 2010

Redação dada pela IN RFB nº 1.453, de 2014 (redação atual)

Art. 110-A. A contribuição instituída pelo art. 6º, da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, devida ao Incra, destina-se ao custeio de ações que visem ao desenvolvimento agrário, ao assentamento de famílias no campo e ao combate ao êxodo rural, e incide sobre a folha de salários das empresas que atuam nas seguintes atividades:

(...)

II - indústria de laticínios;

(...)

§ 1º As atividades de que trata este artigo são autônomas e restringem-se à fase primária do processo produtivo, as quais aperfeiçoam-se com o emprego de técnicas rústicas e mão de obra predominantemente artesanal, que independem de qualificação profissional a cargo das entidades a que se refere o inciso I do § 1º do art. 109.

§ 2º Para fins de cumprimento do disposto no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, considera-se autônoma a atividade econômica que não constitua parte de atividade econômica mais abrangente ou fase de processo industrial mais complexo, e que se destine a produzir matéria-prima a partir dos recursos naturais a que alude o dispositivo, a fim de ser transformada em produto industrializado.

§ 3º A contribuição de que trata este artigo será calculada mediante aplicação das alíquotas previstas no Anexo II, desta Instrução Normativa, de acordo com o código FPAS 531 e o código de terceiros 0003.

§ 4º Se as atividades de que trata este artigo forem parte de atividade econômica mais abrangente ou constituírem fase de processo industrial mais complexo, à qual se agregam tecnologia, mão de obra qualificada e outros fatores que convirjam para a consecução do objeto social do empreendimento, na forma do § 2º do art. 581 da CLT, vinculam-se à Confederação Nacional da Indústria (CNI) e fazem parte do 1º (Primeiro), 3º (Terceiro) ou 5º (Quinto) Grupo Econômico - conforme a natureza do produto - do Quadro de Atividades a que se refere o art. 577 da CLT.

§ 5º Verificada a hipótese prevista no § 4º, aplicam-se à atividade as alíquotas constantes do Anexo II, desta Instrução Normativa, de acordo com o código FPAS 507 (se indústria) ou 833 (se agroindústria), e o código de terceiros 0079 Art. 110-A. A contribuição de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento), de que trata o art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, devida ao Incra, identificada pelo código FPAS 531 e código de terceiros 0003, incide sobre a folha de salários das empresas que atuam nas seguintes atividades:

(...)

II - indústria de laticínios;

(...)

§ 1º Revogado pela IN RFB nº 1.453, de 2014

§ 2º Revogado pela IN RFB nº 1.453, de 2014

§ 3º Revogado pela IN RFB nº 1.453, de 2014

§ 4º Revogado pela IN RFB nº 1.453, de 2014

§ 5º Revogado pela IN RFB nº 1.453, de 2014

§ 6º Tratando-se de agroindústria, deverá ser observado o disposto no inciso IV do art. 111-F.

9. Como se observa, a redação anterior do art. 110-A da IN RFB nº 971, de 2009, incluído pela IN RFB nº 1.071, de 2010, determinava a utilização do código FPAS 531 apenas para “a fase primária do processo produtivo, as quais aperfeiçoam-se com o emprego de técnicas rústicas e mão de obra predominantemente artesanal”.

10. Também o Anexo I da IN RFB nº 971, de 2009, na redação dada pela IN RFB nº 1.071, de 2010, somente previa a utilização do código FPAS 531 para indústrias rudimentares (sem destaque no original):

#### I - INDÚSTRIAS RELACIONADAS NO ART. 2º DO DECRETO-LEI Nº 1.146, DE 1970.

O dispositivo relaciona indústrias rudimentares destinadas à produção de bens simples, para industrialização ou consumo, para os quais se emprega processo produtivo de baixa complexidade. São devidas contribuições para a seguridade social e terceiros (outras entidades ou fundos), incidentes sobre a remuneração total de segurados. Código FPAS de enquadramento: 531. Alíquotas: 20% (vinte por cento) para a Previdência; 1% (um por cento), 2% (dois por cento) ou 3% (três por cento) para GILRAT; 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o FNDE (salário-educação) e 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) para o Incra, conforme disposto no § 1º do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970 (quadro 1).

Não se enquadram no FPAS 531 usinas, destilarias, indústrias de produtos especiais à base de leite, indústrias de chás sob qualquer modalidade, indústria de vinho e suco de uva, indústria de artefatos de madeira ou móveis, indústria de café e outras que

empreguem técnicas com algum grau de sofisticação, ou mão-de-obra especializada ou que dependam de estrutura industrial complexa a configurar a etapa posterior à industrialização rudimentar, classificando-se, portanto, como indústria (FPAS 507).

11. Surge, então, a dúvida: as indústrias de laticínios que não são agroindústrias deverão utilizar o código FPAS 531 ou o FPAS 507? E a condição de ser ou não uma indústria rudimentar pode alterar o código FPAS?

12. Na realidade, o código FPAS não gera, por si, obrigação tributária. Ele é um instrumento para a identificação da atividade econômica e da forma de contribuição para a seguridade social (inclusive Gilrat/SAT, em determinados casos) e para os Terceiros (Salário-Educação, Incra, Senai, Sesi, Senac, Sesc, Sebrae, DPC, Fundo Aeroviário, Senar, Sest, Senat, e Sescoop), e apenas reflete o que dispõe a lei, explicitando as combinações legalmente possíveis. Assim, para o correto enquadramento, é preciso primeiramente analisar a quais contribuições para Terceiros a empresa está obrigada.

13. Inicialmente devemos verificar o cabimento ou não da contribuição de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) devida ao Incra, prevista no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, e mencionada no art. 110-A da IN RFB nº 971, de 2009.

14. A Lei nº 2.613 de 23 de setembro de 1955, criou o Serviço Social Rural (SSR) e instituiu contribuição de 3% (três por cento) sobre a folha de salários de determinadas empresas, além de um adicional de 0,3% (três décimos por cento) devido pelas empresas em geral (caput e §4º do art. 6º da Lei nº 2.613 de 1955). Após diversas alterações legislativas (inclusive com a destinação desta contribuição ao Incra), o Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, reduziu alíquota da contribuição instituída no caput do artigo 6º da Lei nº 2.613, de 1955, para 2,5% (dois e meio por cento). Posteriormente o mencionado adicional devido pelas empresas em geral foi reduzido a 0,2% (dois décimos por cento).

15. Transcreve-se, por oportuno, o art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 1970 (sem destaques no original):

Art 1º As contribuições criadas pela Lei nº 2.613, de 23 de setembro 1955, mantidas nos termos deste Decreto-Lei, são devidas de acordo com o artigo 6º do Decreto-Lei nº 582, de 15 de maio de 1969, e com o artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.110, de 9 julho de 1970:

I - Ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA:

1 - as contribuições de que tratam os artigos 2º e 5º deste Decreto-Lei; (Vide Lei nº 7.231, de 1984)

2 - 50% (cinquenta por cento) da receita resultante da contribuição de que trata o art. 3º deste Decreto-lei.

(...)

Art 2º A contribuição instituída no " caput " do artigo 6º da Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955, é reduzida para 2,5% (dois e meio por cento), a partir de 1º de janeiro de 1971, sendo devida sobre a soma da folha mensal dos salários de contribuição previdenciária dos seus empregados pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exerçam as atividades abaixo enumeradas:

(...)

II - Indústria de laticínios;

(...)

§ 1º Os contribuintes de trata este artigo estão dispensados das contribuições para os Serviços Sociais da Indústria (SESI) ou do Comercio (SESC) e Serviços Nacionais de Aprendizagem Industrial (SENAI) ou do Comércio (SENAC), estabelecidas na respectiva legislação.

§ 2º As pessoas naturais ou jurídicas cujas atividades, previstas no artigo 6º da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, não foram incluídas neste artigo, estão sujeitas a partir de 1º de janeiro de 1971, às contribuições para as entidades referidas no parágrafo anterior, na forma da respectiva legislação.

§ 3º Ficam isentos das obrigações referidas neste artigo as indústrias caseiras, o artesanato, bem como as pequenas instalações rurais de transformação ou beneficiamento de produtos do próprio dono e cujo valor não exceder de oitenta salários-mínimos regionais mensais.(grifou-se)

16. Como se observa, a contribuição de 2,5% (dois e meio por cento) ao Incra é devida pelas indústrias de laticínios, qualquer que seja o grau de tecnologia aplicada (ressalvado o transrito § 3º, que não se aplica ao caso). Além disso, o § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 1970, expressamente dispensa as indústrias ali mencionadas (entre as quais, as indústrias de laticínios) das contribuições para os Serviços Sociais da Indústria (Sesi) ou do Comercio (Sesc) e Serviços Nacionais de Aprendizagem Industrial (Senai) ou do Comércio (Senac). Consequentemente, estas indústrias também não contribuem para o Sebrae (em razão do disposto no § 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990).

17. Prosseguindo, verifica-se que as indústrias de laticínios não agroindústrias também não contribuem para a Diretoria de Portos e Costas (DPC), Fundo Aerooviário, Sest, Senat ou Sescoop. Finalmente, não contribuem para o Senar, até em razão do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991. Entretanto, estarão sujeitas à contribuição social do Salário-Educação (Leis nºs 9.424, de 24 de dezembro de 1996, e 9.766, de 18 de dezembro de 1998.).

18. Assim, em relação aos terceiros, as indústrias de laticínios não agroindústrias devem contribuir da seguinte forma:

- a) 2,5 % (dois e meio por cento) referente à contribuição social do Salário-Educação;
- b) 2,5 % (dois e meio por cento) referente à contribuição social devida ao Incra;
- c) 0,2% (dois décimos por cento) referente ao adicional da contribuição social do Incra.

18.1. Em síntese, estas indústrias devem recolher 2,5 % (dois e meio por cento) a título de Salário-Educação e 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) para o Incra.

19. Analisando a tabela de códigos FPAS do Anexo II da IN RFB nº 971, de 2009 (“TABELA DE ALÍQUOTAS POR CÓDIGOS FPAS”), verifica-se que somente os códigos FPAS 531, 795 Cooperativas e 825 preveem o recolhimento de 2,5 % de Salário-Educação e 2,7% de Incra. Ora, para o caso em análise, o código 795 deve ser descartado, pois não se trata de cooperativa. Por sua vez, o código FPAS 825 também deve ser descartado em razão da ausência de informações relativas ao percentual da contribuição para a Previdência Social e ao Gilrat/SAT (o que indica que este código é dirigido às agroindústrias sujeitas à contribuição substitutiva estabelecida pelo art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991). Resta, portanto, apenas o código FPAS 531, e é este o código FPAS que a indústria de laticínio que não é agroindústria deverá utilizar.

20. Registre-se que, ao contrário do que aparentemente entende a consultante, a contribuição para o Incra não se confunde com a contribuição para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991.

Acórdão nº 2201-005.324 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento/2<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária

Sessão de 06 de agosto de 2019

Após prolatar o já mencionado Acórdão nº **2201-005.324**, de 6 de agosto de 2019, a 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 2<sup>a</sup> Câmara da presente 2<sup>a</sup> Seção alterou seu entendimento ao proferir o Acórdão nº **2201-009.046**, em 11 de agosto de 2021, vejamos:

Processo nº	10314.727934/2014-16
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	<b>2201-009.046</b> – 2 <sup>a</sup> Seção de Julgamento/2 <sup>a</sup> Câmara/1 <sup>a</sup> Turma Ordinária
Sessão de	11 de agosto de 2021
Recorrente	VIGOR ALIMENTOS S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2010, 2011

(...)

TERCEIROS. INCRA. SESI. SENAI. INDÚSTRIAS DE LATICÍNIOS. A indústria de laticínios que não for agroindústria, qualquer que seja o grau de complexidade aplicado em seu processo produtivo, deverá recolher 2,5 % (dois e meio por cento) a título de Salário-Educação e 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) para o Incra, e utilizar o código FPAS 531.

(...)

### Voto

(...)

Sintetizadas as razões expressas na peça recursal para este tema, mister trazermos à balha a legislação correlata:

(...)

Neste momento, para melhor entendimento, relevante relembrarmos de julgamento recente ocorrido neste mesma Turma, que analisou autuação decorrente da mesma infração, em período anterior ao julgado no presente processo, mas que aponta que a origem da celeuma não nasce propriamente com a edição da IN RFB 971/99, Acórdão nº 2201-005.324, relatado pelo Ilustre Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim:

(...)

Sobreveio a IN 971/99, que promoveu efetivas alterações na matéria, aparentemente deixando de lado o conceito de indústria rudimentar e fixando-se na complexidade ou não do processo produtivo levado a termo pelo contribuinte. Assim, passou a dar importância às fases do processo, sua abrangência e o emprego ou não de tecnologia ou mão de obra qualificada, tudo para concluir que, em sendo a produção decorrente de um processo de baixa complexidade, dever-se-ia aplicar o FPAS 531. Ao contrário, mostrando-se a produção decorrente de um processo mais complexo, o FPAS devido seria o 507.

A análise do Decreto-Lei 1.146/70 evidencia que não há condições determinadas para que a contribuição, instituída pelo art. 6º da Lei nº 2.613/55, devida pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exercessem as atividades ali enumeradas, dentre elas a indústria de laticínios, fosse reduzida para 2,5% e, ainda, que tais contribuintes estivessem dispensados das contribuições ao Sesi, Sesc, Senai e Senac.

O termo “rudimentar” tem como significado mais comum aquilo que é elementar, básico, fundamental. Assim, o que seria mais “rudimentar” do que o teor acima reproduzido do § 3º do art. 2º do Decreto-Lei em comento, que prevê que “ficam isentos das obrigações referidas neste artigo as indústrias caseiras, o artesanato, bem como as pequenas instalações rurais de transformação ou beneficiamento de produtos do próprio dono e cujo valor não exceder de oitenta salários-mínimos regionais mensais”. Ora, se, de fato, rudimentar é o básico, o fundamental, nada mais lógico entender que o Caput do art. 2º não se limitava às indústrias rudimentares, já que para estas, sequer a contribuição ao Incra é devida.

Portanto, ao que parece, tem razão a defesa ao afirmar que, por meio de instrumentos infra legais foi alterado o alcance da previsão contida no Decreto-Lei 1.146/70.

Ocorre que, a IN SRF 971/99 foi mais uma vez alterada, agora pela IN RFB 1.453/2014, passando, na parte que interessa ao presente processo, à seguinte redação:

Art. 110-A. A contribuição de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento), de que trata o art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, devida ao Incra, identificada pelo código FPAS 531 e código de terceiros 0003, incide sobre a folha de salários das empresas que atuam nas seguintes atividades:

I - indústria de cana-de-açúcar;

II - indústria de laticínios;

III - indústria de beneficiamento de cereais, café, chá e mate;

IV - indústria da uva;

V - indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descarçoamento de algodão;

VI - indústria de extração de madeira para serraria, de resina, lenha e carvão vegetal; e

VII - matadouros ou abatedouros de animais de quaisquer espécies, inclusive atividades de preparo de charques.

§ 1º - (Revogado)

§ 2º - (Revogado)

§ 3º - (Revogado)

§ 4º - (Revogado)

§ 5º - (Revogado)

§ 6º Tratando-se de agroindústria, deverá ser observado o disposto no inciso IV do art. 111-F.

Assim, depreende-se que, a partir da publicação da IN RFB 1.453, de 24 de fevereiro de 2014, os termos da IN RFB nº 971/99 se alinham ao preceito contido no art. 2º do Decreto Lei nº 1.146/70.

A defesa junta Solução de Consulta em que a Coordenação de Tributação da RFB trata de dúvida suscitada por contribuinte, a qual conclui que a contribuição de 2,5% (dois e

meio por cento) ao Incra é devida pelas indústrias de laticínios, qualquer que seja o grau de tecnologia aplicada, nos seguintes termos:

7. A questão jurídica da conselente pode ser apresentada da seguinte forma: qual código FPAS uma indústria de laticínios, não agroindústria (nem cooperativa), deverá utilizar: FPAS 531 ou FPAS 507?

8. A dúvida é relevante, dadas as alterações sofridas pela IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, em razão da edição das IN RFB nº 1.071, de 2010, e nº 1.453, de 24 de fevereiro de 2014. Para facilitar o entendimento, faz-se um quadro comparativo das diferentes redações do art. 110-A da IN RFB nº 971, de 2009:

(...)

9. Como se observa, a redação anterior do art. 110-A da IN RFB nº 971, de 2009, incluído pela IN RFB nº 1.071, de 2010, determinava a utilização do código FPAS 531 apenas para “a fase primária do processo produtivo, as quais aperfeiçoam-se com o emprego de técnicas rústicas e mão de obra predominantemente artesanal”.

(...)

11. Surge, então, a dúvida: as indústrias de laticínios que não são agroindústrias deverão utilizar o código FPAS 531 ou o FPAS 507? E a condição de ser ou não uma indústria rudimentar pode alterar o código FPAS?

(...) 15. Transcreve-se, por oportuno, o art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 1970 (sem destaques no original):

Art 1º As contribuições criadas pela Lei nº 2.613, de 23 de setembro 1955, mantidas nos termos deste Decreto-Lei, são devidas de acordo com o artigo 6º do Decreto-Lei nº 582, de 15 de maio de 1969, e com o artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.110, de 9 julho de 1970:

I - Ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA: 1 - as contribuições de que tratam os artigos 2º e 5º deste Decreto-Lei; (Vide Lei nº 7.231, de 1984)

2 - 50% (cinquenta por cento) da receita resultante da contribuição de que trata o art. 3º deste Decreto-lei.

(...)

Art 2º A contribuição instituída no " caput " do artigo 6º da Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955, é reduzida para 2,5% (dois e meio por cento), a partir de 1º de janeiro de 1971, sendo devida sobre a soma da folha mensal dos salários de contribuição previdenciária dos seus empregados pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exerçam as atividades abaixo enumeradas:

(...) II - Indústria de laticínios; (...)

§ 1º Os contribuintes de trata este artigo estão dispensados das contribuições para os Serviços Sociais da Indústria (SESI) ou do Comercio (SESC) e Serviços Nacionais de Aprendizagem Industrial (SENAI) ou do Comércio (SENAC), estabelecidas na respectiva legislação.

§ 2º As pessoas naturais ou jurídicas cujas atividades, previstas no artigo 6º da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, não foram incluídas neste artigo, estão sujeitas a partir de 1º de janeiro de 1971, às contribuições para as entidades referidas no parágrafo anterior, na forma da respectiva legislação.

§ 3º Ficam isentos das obrigações referidas neste artigo as indústrias caseiras, o artesanato, bem como as pequenas instalações rurais de transformação ou beneficiamento de produtos do próprio dono e cujo valor não exceder de oitenta salários-mínimos regionais mensais.(grifou-se)

16. Como se observa, a contribuição de 2,5% (dois e meio por cento) ao Incra é devida pelas indústrias de laticínios, qualquer que seja o grau de tecnologia aplicada (ressalvado o transcrito § 3º, que não se aplica ao caso). Além disso, o § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 1970, expressamente dispensa as indústrias ali mencionadas (entre as quais, as indústrias de laticínios) das contribuições para os Serviços Sociais da Indústria (Sesi) ou do Comercio (Sesc) e Serviços Nacionais de Aprendizagem Industrial (Senai) ou do Comércio (Senac). Consequentemente, estas indústrias também não contribuem para o Sebrae (em razão do disposto no § 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990).

(...)

#### Conclusão

21. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao conselente que sobre a folha de salários, a indústria de laticínios que não for agroindústria deverá recolher 2,5 % (dois e meio por cento) a título de Salário-Educação e 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) para o Incra, e utilizar o código FPAS 531.

O presente processo trata dos fatos gerados ocorridos em 2010 e 2011, com ciência do lançamento no final do ano de 2014.

O art. 144 do Código Tributário Nacional prevê que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Neste sentido, diante de tudo que foi exposto, considerando que Instruções Normativas são atos administrativos cuja finalidade é disciplinar ou esclarecer textos legais ou normas regulamentares, sem restringi-los, para reduzir direitos, ou ampliá-los, para aumentar obrigações, considerando ainda a manifestação da própria Receita Federal do Brasil por meio da Solução de Consulta acima destacada, resta evidente que a única conclusão possível para tema sob análise é que tem razão a recorrente.

Assim, alterando voto proferido quando este Relatou acompanhou, em parte, as conclusões do Acórdão nº 2201-005.324, acima citado, voto por dar provimento ao recurso voluntário no presente tema, reconhecendo que o FPAS correto para o contribuinte em tela é o 531, restando improcedente a acusação fiscal de que a complexidade do processo produtivo do recorrente tenha o condão de alterar o enquadramento para o código FPAS 507.

Diante do Acórdão nº 2201-009.046, em 11 de agosto de 2021, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial a sustentar divergência para com o Acórdão nº 2301-000.004, de 3 de março de 2009, estando o recurso pendente de julgamento. De plano, entretanto, aflora que o Acórdão nº 2301-000.004, de 3 de março de 2009 não enfrentou a alteração da interpretação do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970, promovida pela IN RFB nº 1453, de 2014, e reafirmada pela Solução de Consulta Cosit nº 132, de 2017.

Sendo a Instrução Normativa norma complementar (CTN, art. 100, I) expedida pela autoridade administrativa a interpretar o art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970, de modo a explicitar o conteúdo normativo da regra legal, considero que a modificação superveniente da interpretação da lei tributária pela Receita Federal deve ser seguida pelo julgador administrativo quando favorável ao contribuinte, sendo pertinente recordar as seguintes considerações constantes do Parecer PGFN nº 396, de 11 de março de 2013:

a) A modificação da interpretação da lei tributária pela Fazenda Nacional

72. Sabe-se que a Administração Fazendária, com o intuito de nortear a aplicação do direito tributário, firma a interpretação oficial quanto à correta aplicação de dado

preceito legal por meio de atos normativos e decisões administrativas de caráter genérico (v.g. instruções, portarias, pareceres normativos, atos declaratórios), aos quais o CTN atribui eficácia normativa externa, tornando-os capazes de vincular não apenas os agentes da Administração Tributária, mas também os contribuintes em geral. Em razão dessa eficácia genérica, o próprio CTN exige a publicação de tais normatizações administrativas, fixando-lhes, inclusive, prazo de vigência, a teor de seu art. 103.

73. Ao lado desses atos formais, o CTN também elevou à condição de “normas complementares” as manifestações das autoridades administrativas subjacentes a determinadas práticas que, quando reiteradas, adquirem força normativa.

74. Sobre o tema, assim dispõem os arts. 96, 100 e 103 do CTN:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação;

II - as decisões a que se refere o inciso II do artigo 100, quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;

(...)

75. Como a interpretação abrange e dirige-se à aplicação da norma aos casos concretos, uma vez desvelado o significado e o conteúdo dos termos e expressões legais - não raro vagos e imprecisos -, a orientação firmada pela Administração Tributária balizará o comportamento recíproco entre o Fisco e contribuinte, servindo de respaldo tanto para os procedimentos relacionados à constituição e cobrança administrativa e judicial, quanto para o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos administrados. Insta salientar que, se a União for demandada em juízo em ação proposta pelo contribuinte visando afastar a incidência tributária, a interpretação firmada subsidiará, por coerência, o mérito da defesa da Fazenda Nacional, que buscará ver a sua exegese acatada judicialmente.

76. Sucede que a Fazenda Nacional não se encontra, por óbvio, vinculada ad eternum ao resultado interpretativo a que chegara inicialmente, sendo-lhe possível alterar os critérios jurídicos outrora adotados quanto ao sentido e o alcance da norma - por entender que a orientação jurídica perfilhada não se apresenta correta-, desde que respeitadas as limitações impostas pela segurança jurídica.

77. Isso porque, se é certo que não há fundamentos jurídicos que obriguem a Fazenda Nacional a concordar com o mérito do julgado proferido na sistemática por amostragem, não se pode conceber, por outro viés, que esteja a Administração Tributária impedida de modificar a exegese acolhida até então, a partir de novo juízo sobre a matéria interpretada, considerando alterações do contexto fático-jurídico que subsidiaram o processo hermenêutico e, inclusive, pela ponderação da ratio decidendi dos julgados que propugnam linha interpretativa diversa da sustentada pela União.

78. Vale dizer, é plenamente viável que a Administração Tributária realize novo juízo acerca de determinada questão jurídica e reavalie o seu posicionamento anterior à luz do sistema legal-constitucional e de argumentos doutrinários e jurisprudenciais, que servem de substrato para a tomada de posição.

79. A partir desse reexame, caso a Fazenda Nacional chegue à conclusão de que melhores razões apontam para outra compreensão, deverá revisar o entendimento anterior. A propósito, RICARDO LODI RIBEIRO ressalta que “Se a Administração identifica como correta uma determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é a mais adequada ao Direito, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, promover a alteração de seu posicionamento”.

80. Nada há de novidade quanto a tal proceder, pois a interpretação jurídica é uma atividade necessariamente contextualizada, levada a cabo diante de determinadas circunstâncias fático-jurídicas e impregnada de conteúdo axiológico, o que faz com que o resultado interpretativo evolua e modifique-se com o tempo.

81. A dinâmica do processo hermenêutico não passou despercebida pelo Código Tributário Nacional, que disciplinou expressamente, no contexto do lançamento, a possibilidade de a Administração Tributária superar os parâmetros interpretativos vigentes, assegurando, em contrapartida, a aplicação meramente prospectiva da nova exegese, para fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução. Eis o teor do art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (grifo não original)

82. A modificação dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa - a partir da constatação de errônea interpretação ou aplicação da lei -, deve ser formalmente introduzida na ordem jurídica. Com efeito, dado o status de normas complementares que ostentam os atos e decisões administrativos, cujos efeitos projetam-se em relação aos contribuintes, entende-se que a superação do entendimento anterior há de ser efetuado de maneira ostensiva e geral, ainda que a nova interpretação seja mais benéfica ao administrado, a fim de que:

- (i) seja exteriorizado clara e objetivamente o novo entendimento da Fazenda Nacional e as circunstâncias de sua aplicação, tudo conforme as prescrições legais regulamentadas;
- (ii) toda a comunidade jurídica tome conhecimento da nova diretriz adotada e que possa, doravante, tê-la como base de atuação;
- (iii) possam as autoridades administrativas, uniformemente, aplicar o novo entendimento formulado em todo o território nacional.

83. É o sentido que se extrai, inclusive, da própria dicção do art. 146, que prega a incidência da nova orientação jurídica aos fatos geradores posteriores à sua introdução,

guardando perfeita sintonia com os imperativos da segurança jurídica, da publicidade e da isonomia no tratamento dos administrados.

84. A esse respeito, LUCIANO AMARO, ao citar RICARDO LOBO TORRES, adverte para a necessidade de se formalizar a introdução do novo critério jurídico, nos seguintes termos:

O Fisco não poderia invocar a modificação jurisprudencial para passar a adotar novo critério nos lançamentos que viesse a efetuar, salvo em relação aos fatos geradores posteriores à introdução do novo critério. De qualquer modo, não seria a simples construção pretoriana que automaticamente introduziria o novo critério. À vista dela, o Fisco precisaria formalizar a introdução do novo critério, pois o momento em que o fizer será determinante para que fatos geradores futuros possam ser objeto de lançamento de acordo com esse novo critério. (grifos não originais)

85. Ressalte-se que esta PGFN já se posicionou acerca da necessidade de formalização da nova interpretação jurídica preconizada pela Fazenda Nacional, por intermédio do elucidativo Parecer PGFN/CDA nº 2349, de 2008. Naquela oportunidade, constatando equívoco no entendimento da extinta Secretaria da Receita Previdenciária, que não fazia incidir atualização monetária pela Taxa SELIC sobre as multas constituídas por meio de auto de infração, a PGFN chegou à conclusão de que a incidência do mencionado índice de atualização deveria ocorrer a partir da introdução formal da nova exegese, consoante se depreende, ipisis litteris:

Registre-se, entretanto, que, alçado como princípio constitucional, a publicidade defere transparência aos atos da Administração Pública, legitimando a exação, tanto em relação aos demais órgãos públicos que realizam a cobrança, quanto em relação aos próprios contribuintes. Nestes moldes, dada a nacional repercussão do caso em tela, sugere-se a aprovação de Portaria-conjunta com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, determinando a aplicação da taxa referencial- Selic sobre os créditos constituídos por auto-deinfração, sendo que a publicação de tal Portaria servirá como termo inicial para a incidência da referida taxa- Selic.

A Portaria-conjunta em epígrafe teria por finalidade, pois, sedimentar a alteração de posicionamento jurídico desta Procuradoria-Geral, conferindo cumprimento aos estritos termos do art. 34, da Lei nº 8.212, de 1991, não tendo o condão de criar nova obrigação não legalmente prevista, mas, ao contrário, efetivamente concretizar o mandamento legal.

86. Como toda “quebra de precedente”, defende-se que a alteração da exegese até então conferida pela Fazenda Nacional a determinado dispositivo de lei tributária, quer tenha sido formalizada por meio de atos ou decisões administrativos de caráter normativo (instruções normativas, portarias, pareceres, dentre outros), quer decorrente de práticas reiteradas das autoridades administrativas, seja realizada de forma ostensiva, como meio de viabilizar a observância uniforme da nova interpretação jurídica pelas autoridades fazendárias em todo o território nacional, bem como a ciência aos contribuintes, inclusive quando a nova interpretação lhes seja favorável.

87. Por outro lado, advirta-se, desde já, que não se está apregoando a volatilidade ou a instabilidade do entendimento perfilhado pela Fazenda Nacional na hermenêutica do direito tributário, ao sabor de subjetivismo ou de arbítrio que não se compatibiliza, sem dúvida, com o caráter vinculado das competências tributárias e nem com os reclamos da segurança jurídica.

88. O que se pondera, nesta passagem, é a plena viabilidade de a Fazenda Nacional, ao realizar novo juízo crítico e eminentemente jurídico de determinada questão de direito tributário, possa suplantar a orientação anterior, por constatar que ela não (ou não mais) se concilia com o ordenamento jurídico, diante de determinado contexto fático-jurídico. E se assim o faz, a modificação deve ser externada por meio dos atos normativos de

caráter geral e, principalmente, pela adequação dos atos normativos já existentes, em franca observância aos reclamos da publicidade, da segurança jurídica e da isonomia no tratamento dos administrados.

b) A tendência de alteração da interpretação jurídica em razão da força persuasiva especial e diferenciada dos precedentes oriundos da sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC.

89. Nesse panorama, parece evidente que a alteração no contexto jurisprudencial pode servir como pano de fundo para que a Fazenda Nacional, a partir da reavaliação da tese até então defendida, acolha como seu o entendimento firmado pelos Tribunais, passando a sustentá-lo plenamente no âmbito judicial e administrativo, como critério balizador de todos os seus procedimentos. Ressalte-se que, nesse caso, a aceitação da tese tributária assentada na jurisprudência também vinculará, no mérito, o exercício pela PGFN das atividades de consultoria e assessoramento jurídico, que não poderá dela divergir.

[...]

c) Consequências da introdução de nova interpretação jurídica da Fazenda Nacional na legislação tributária, fundada em precedente formado nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC.

109. Conjugando-se os argumentos expostos nos itens precedentes, vê-se que a modificação da interpretação da lei tributária pela Fazenda Nacional não se dá, automaticamente: com o simples advento de julgado dos Tribunais Superiores na forma dos arts. 543-B e 543-C, haja vista a ausência formal de eficácia vinculante erga omnes; com a dispensa de contestar e recorrer que reconhece a inviabilidade de reversão da tese em favor da Fazenda Nacional; e nem com a consequente dispensa de cobrança por parte dos órgãos da Administração Tributária Federal, já assentada no Parecer PGFN/CDA nº 2025, de 2011.

110. Como visto, a superação da exegese anteriormente conferida pela Fazenda Nacional a determinado preceito de lei, a partir da assimilação do entendimento firmado pelos Tribunais Superiores sob a técnica dos arts. 543-B e 543-C do CPC, deve ser introduzida formalmente na legislação tributária, por meio da expedição e/ou adequação dos atos e decisões normativos, ex vi do disposto nos arts. 100 e 146 do CTN, bem como em obséquio aos reclamos da segurança jurídica, da publicidade e da isonomia.

111. Tecidas essas considerações, cabe perscrutar quais as consequências do acolhimento, por parte da Fazenda Nacional, de tese jurídica que afasta, no todo ou em parte, a exação tributária em dadas circunstâncias, firmada pelos Tribunais Superiores sob a sistemática dos recursos extremos repetitivos.

112. Diga-se que as distinções empreendidas por ocasião do Parecer PGFN/CDA nº 2025, de 2011, item “V”, “g.1”, no sentido que haveria mero impedimento aos procedimentos de cobrança, sem que houvesse qualquer interferência no plano do direito subjetivo de crédito (mérito da cobrança), perdem, no particular, a razão de ser.

113. Isso porque a introdução formal de novo critério interpretativo representará o juízo geral e abstrato que a Administração Tributária passa a fazer acerca da norma de direito tributário material, ou seja, sobre os aspectos da hipótese de incidência, sobre a forma e limites de sua aplicação às situações ocorridas no plano fático, acerca das respectivas normas desonerativas e vicissitudes do crédito, tudo com o escopo de assegurar a correta aplicação das leis de natureza tributária. Trata-se, como se pode notar, de um juízo interpretativo sobre o nascimento e a conformação das relações jurídicas de direito tributário, abstratamente delineadas em lei.

114. É certo que a nova interpretação manifestada formalmente pela Administração Tributária em detrimento da anterior, passará, doravante, a nortear integralmente o

exercício das competências administrativas por parte das autoridades fazendárias, bem como as relações entre fisco-contribuinte.

115. Extrai-se, pois, não apenas a necessidade de abstenção de novos lançamentos e dos procedimentos administrativos de cobrança - o que já deflui pura e simplesmente da existência da dispensa de impugnação judicial -, mas também o atingimento da própria exação tributária, que passará a ser considerada indevida nos limites que excederem a nova interpretação firmada.

c.1) Possibilidade de revisão de ofício dos lançamentos já efetuados e retificação de ofício das declarações do sujeito passivo.

116. Neste momento, faz-se necessário investigar se a modificação da interpretação jurídica da Fazenda Nacional, por acolhimento da tese definida pelos Tribunais Superiores na forma dos art. 543-B e 543-C, do CPC, tem o condão de produzir efeitos retroativos, permitindo, de ofício, a revisão do lançamento ou a retificação das declarações apresentadas, de modo a exonerar o contribuinte do crédito que se contraponha ao novo entendimento.

117. O tema suscita a análise quanto à possibilidade de revisão de lançamento por erro de direito ou modificação de critérios jurídicos.

118. De modo geral, doutrina e jurisprudência rechaçam veementemente a revisão de ofício do lançamento em virtude da alteração dos critérios de interpretação/aplicação da lei tributária, por ausência de previsão no art. 149 do CTN (o qual dispõe sobre as hipóteses de revisão ex officio de lançamento), bem como em face do teor do art. 146 do CTN, que resguarda a segurança jurídica, mediante a proteção das situações já consolidadas. Esse é, inclusive, o entendimento constante da Súmula nº 227 do antigo Tribunal Federal de Recursos, com o seguinte enunciado: “a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão do lançamento”.

119. Por oportuno, confira-se, novamente, o teor do art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

120. Vê-se que o preceptivo transcrito não contempla exceções, estabelecendo, em caráter geral, a aplicação meramente prospectiva dos novos critérios jurídicos, o que, a contrario sensu, significa obstar a revisão dos lançamentos empreendidos com base nos antigos parâmetros hermenêuticos. Vale dizer, “os lançamentos já praticados à sombra de ‘velha interpretação’ não podem ser revistos com fundamento em ‘nova interpretação’”.

121. Sucede, no entanto, que a aplicação indistinta e meramente literal do dispositivo em comento pode não se coadunar, em determinadas situações, com a finalidade buscada pela norma. Desse modo, a escorreita aplicação do art. 146 do CTN nos conduz a ultrapassar os limites de sua literalidade, a fim de perquirir quais os valores por ele juridicamente protegidos e que, portanto, estão a justificar a sua razão de ser. É o que passaremos a analisar.

122. A assunção de novo critério interpretativo traduz-se no reconhecimento, pela Administração Pública, de que a nova interpretação do texto legal é a que explicita adequadamente o sentido, o conteúdo e o alcance da norma. Se assim o faz, a Fazenda Nacional acaba por afirmar, ainda que implicitamente, que a interpretação anterior não era a correta ou a mais adequada ao Direito, trazendo para si, em contrapartida, o dever genérico de revisar os atos praticados sob a égide do entendimento superado, por força de sua vinculação à juridicidade e à legalidade.

123. De fato, sem desconhecer o caráter plurisignificativo das normas jurídicas, cujos termos e expressões podem dar vazão a caminhos hermenêuticos igualmente possíveis no âmbito do Direito, não se admite que a Administração Pública possa, ao mesmo tempo, reputar juridicamente legítimas interpretações diversas do mesmo texto de lei, em face dos imperativos da legalidade e da isonomia no tratamento dos contribuintes; contudo, em determinados casos, deve preservar os efeitos produzidos pela interpretação antiga, ante a necessidade de preservar outros valores resguardados pela Constituição de 1988, conforme será visto mais adiante.

124. Esse poder-dever de restauração da legalidade, mediante a correção dos atos reputados ilegais, configura uma das vertentes da autotutela administrativa, assim consagrada pelo art. 53 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e pela Súmula 473 do STF: “A administração pública pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

125. Em certas situações, todavia, o dever genérico de restauração da legalidade encontra óbice em outros interesses constitucionalmente resguardados, senão vejamos.

126. Afirmou-se anteriormente que a norma encartada no art. 146 milita em prol da segurança jurídica. Em verdade, valendo-nos dos ensinamentos de RICARDO LODI RIBEIRO, o art. 146 do CTN exsurge como resultado da ponderação entre o dever do Estado de eliminar as posições antijurídicas (segurança jurídica objetiva como legalidade) e a necessidade de garantir a estabilidade das situações já consolidadas em face de modificações jurídicas posteriores (segurança jurídica subjetiva como proteção da confiança).

127. A partir dessa ponderação prévia entre legalidade e segurança jurídica, cujos vetores apontam para sentidos diametralmente opostos - retroatividade e irretroatividade da nova interpretação, respectivamente -, o legislador externou no art. 146 do CTN a sua opção pela segunda diretriz, com o nítido escopo de resguardar a confiança legítima dos contribuintes contra possíveis vacilações de entendimento por parte da Administração Tributária. Essa é, portanto, a finalidade almejada pela norma do art. 146 do CTN.

128. Quanto à finalidade de proteção ao sujeito passivo ostentada pelo art. 146 do CTN, assim destaca RICARDO LODI RIBEIRO:

O legislador tributário concebeu o art. 146 do CTN, que protege o contribuinte contra a mudança de critério jurídico adotado pela Administração Tributária que envolva o agravamento da situação daquele. O dispositivo refere-se à manutenção da interpretação administrativa da lei tributária que fixa um determinado entendimento favorável ao contribuinte, dentre os sentidos possíveis oferecidos pela literalidade da lei. Se a Administração identifica como correta uma determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é a mais adequada ao Direito, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, promover a alteração de seu posicionamento. Porém, em nome da proteção da confiança legítima, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados.

(...)

Tratando-se de dispositivo que tutela a confiança do contribuinte, nenhum óbice existe quanto à retroatividade de interpretação mais benéfica, pois, nesse caso, a restauração da legalidade não encontra oposição na segurança jurídica. Apontando os dois interesses para o mesmo lado, não há que se falar em ponderação. (grifos não originais)

129. Desse entendimento não destoa LUCIANO AMARO, nesses termos:

Parece evidente que o dispositivo procura traduzir norma de proteção ao sujeito passivo. Quem aplica critério jurídico de lançamento é a autoridade (já que se trata de atividade que é dela privativa). A autoridade, portanto, é que está impedida de aplicar o novo critério em lançamentos relativos a fatos geradores já ocorridos antes de sua introdução. Nessa ordem de idéias, o preceito só cabe nos casos em que o novo critério jurídico beneficia o Fisco, restando proibida, nessa hipótese, sua aplicação em relação ao passado. (destacou-se)

130. Ressalte-se que o próprio STJ, no REsp nº 1130545/RJ (submetido à sistemática do art. 543-C, do CPC), afirmou expressamente a finalidade do art. 146 do CTN de tutelar a proteção da confiança do contribuinte, rechaçando, por isso, a revisão do lançamento por iniciativa da autoridade administrativa com base em erro de direito. Transcrevem-se, a seguir, alguns trechos do referido acórdão:

**PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.**

(...)

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que “a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

(...)

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1130545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011)

131. É justamente tal desiderato que deve nortear a interpretação e aplicação do art. 146 do CTN. Sendo assim, diante do escopo de proteção à confiança legítima do contribuinte/administrado visado pela norma do art. 146, tem-se que a regra geral da irretroatividade da nova interpretação assumida pelo Fisco em relação aos lançamentos já efetuados quando da sua introdução, restringe-se às hipóteses em que o novo entendimento seja desfavorável ao contribuinte, situação em que, segundo a diretriz do CTN, a legalidade deve ceder espaço à tutela da segurança jurídica em sentido subjetivo (proteção à confiança do contribuinte).

132. Portanto, a contrario sensu, é lícito afirmar que o advento de novo entendimento mais benéfico ao sujeito passivo há de ser estendido aos lançamentos anteriores à introdução do novo critério, porque a isso não se opõe o art. 146 do CTN. Com efeito, “tratando-se de dispositivo que tutela a confiança do contribuinte, nenhum óbice existe quanto à retroatividade de interpretação mais benéfica, pois, nesse caso, a restauração da legalidade não encontra oposição na segurança jurídica. Apontando os dois interesses para o mesmo lado, não há que se falar em ponderação”.

133. Registre-se que substancial parcela da doutrina especializada, ao interpretar os termos do art. 146 do CTN, afasta a aplicação retroativa do novo entendimento mais gravoso aos lançamentos já empreendidos quando da introdução do novo parâmetro hermenêutico, o que importa, ainda que implicitamente, admitir a referida retroação nas hipóteses de entendimento mais benéfico. Por oportuno, trazemos à colação os ensinamentos de RICARDO LOBO TORRES:

De feito, a autoridade administrativa, depois de efetivado o lançamento, não pode alterá-lo, de ofício, sob o argumento de que a interpretação jurídica adotada não era a correta, a melhor ou a mais justa. Nem mesmo se os Tribunais Superiores do país firmarem orientação jurisprudencial em sentido diverso daquela que prevaleceu no lançamento, com o que se teria robustecida a convicção da presença do erro de direito, poderá o agente fazendário modificar o ato para agravar a situação dos contribuintes.

Se o contribuinte acreditou na palavra da Administração, firmada no lançamento notificado, não poderá ficar à mercê de eventuais alterações de critérios jurídicos, a pretexto de erro na interpretação. Pelo menos no Estado de Direito. (grifos não originais)

134. O STJ também se pronunciou no sentido de que o art. 146 do CTN impede a revisão do lançamento em desfavor ao contribuinte, enquanto não tenha apreciado especificamente a questão da revisão do lançamento por adoção de critérios jurídicos mais benéficos, senão vejamos:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO VERIFICADA. ACOLHIMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ENTIDADE FILANTRÓPICA. IMUNIDADE. REQUISITOS.**

(…)

3. Em virtude do princípio de proteção à confiança, o art. 146 do Código Tributário Nacional impede a revisão do ato administrativo de lançamento tributário em desfavor do contribuinte pela alteração dos critérios jurídicos empregados pela autoridade administrativa “em relação a um mesmo sujeito passivo”. Ou seja, a autoridade administrativa não poderia adotar novos critérios, ou dar interpretação diversa à norma tributária que institui o tributo, para o fim de determinar a ocorrência de fato gerador e mensurar a obrigação principal, quando já existe uma situação jurídica consolidada, cuja estabilidade deve ser resguardada. A alteração do lançamento somente afigura-se legítima acaso constatado erro de fato, consistente na inexatidão de dados fáticos, atos ou negócios que dão origem à obrigação tributária.

(…)

(EDcl no REsp 1174900/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/05/2011, DJe 09/05/2011)

135. Acatando a aplicação retroativa da interpretação mais benéfica, assim predica ALBERTO XAVIER, ao abordar o tema da irrevisibilidade do lançamento por erro de direito:

A ininvocabilidade do erro de direito desempenha uma função garantística, decorrente do princípio da segurança jurídica, tendente a proteger a estabilidade das situações jurídicas individuais que tenham sido objeto de atos declaratórios em relação a alegada defeituosa aplicação do direito por iniciativa de autoridade administrativa, que tem o dever funcional da sua correta aplicação mediante a prática de atos dotados de ‘presunção de legalidade’.

Esta proibição só deve prevalecer, no entanto, se o ato de revisão for desfavorável para o particular, pois só neste caso se justifica a função garantística da limitação; se o ato de

revisão for favorável, nenhuma razão existe para limitar a plena apreciação da legalidade do ato, pelo que entendemos que a revisão não está submetida aos fundamentos rígidos do artigo 149 do Código Tributário Nacional, podendo, portanto, operar-se com base em erro de direito. (destacou-se)

136. Em reforço ao entendimento ora manifestado, cita-se o parágrafo único do art. 100 do Decreto 7.574, de 29 de setembro de 2011, que, ao regulamentar o disposto no art. 48, § 12, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prevê expressamente a retroação do novo entendimento consignado em solução de consulta, quando mais favorável ao contribuinte:

Art. 100. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento expresso na respectiva solução, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após ser dada ciência ao consultante ou após a sua publicação na imprensa oficial (Lei no 9.430, de 1996, art. 48, § 12).

Parágrafo único. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em solução de consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consultante, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

137. Por ocasião da análise deste dispositivo quando ainda figurava em minuta de decreto presidencial, esta PGFN concluiu favoravelmente à retroação das novas orientações jurídicas mais favoráveis ao sujeito passivo, a teor do Parecer PGFN/COCAT nº 2144, de 2010, cujo trecho se destaca:

A frase em negrito não está reproduzida no art. 48, §12 da Lei n.º 9.430/96.

Vê-se que o art. 48, §12 da Lei n.º 9.430/96 concretiza os princípios da segurança jurídica e da não surpresa, ao limitar os efeitos de novas orientações administrativas a fatos posteriores à publicação na imprensa oficial.

Entretanto, se as novas orientações forem mais benéficas para os contribuintes, não há coerência em invocar a segurança jurídica para evitar que o particular possa fruir de uma posição mais favorável.

Portanto, está correto o dispositivo ao prever a retroatividade das novas orientações, quando favoráveis aos contribuintes. Trata-se de concretizar o princípio da boa fé, que deve governar a relação entre Administração e Administrado.

138. Por outro lado, o fato de o art. 149 do CTN não contemplar expressamente a superveniência de interpretação da Fazenda Nacional mais favorável ao sujeito passivo como hipótese em que se admite a revisão de ofício do lançamento, não há de ser tido como fonte de limitação à dita revisão mais benigna.

139. Com efeito, os arts. 146 e 149 do CTN devem ser interpretados de maneira harmônica e compreendidos à luz do mesmo contexto jurídico-tributário, que tem na diretriz geral da irrevisibilidade do lançamento por mudança de critérios interpretativos ou erro de direito a salvaguarda da confiança do contribuinte. É sob o influxo dessa finalidade protetiva que deve ser interpretada não apenas a regra geral que impede a retroação dos novos critérios jurídicos quanto aos lançamentos que lhes são precedentes (art. 146 do CTN), mas também a ausência de previsão expressa para revisão do lançamento com base em mudança de interpretação jurídica (art. 145 c/c com o art. 149 do CTN).

140. É certo que a revisão do lançamento para agravar a situação do contribuinte somente pode ser procedida nas hipóteses taxativamente elencadas no art. 149 do CTN, situações em que a lei conferiu especial prestígio à verdade material e à legalidade.

141. Contudo, a ausência de previsão expressa não pode constituir empecilho à revisão desses atos para conferir prevalência retroativa à nova (e, portanto, mais correta) interpretação da Fazenda Nacional, desde que em sentido mais favorável ao contribuinte. Decerto, inexistindo restrições à esfera jurídica do administrado, o poder-dever de restauração da legalidade não encontra óbices na necessidade de segurança jurídica (proteção da confiança legítima), de forma que se tem a plena incidência daquele princípio, conforme a integração autorizada pelo art. 108, II e III, do próprio CTN.

142. A propósito, a controvérsia em exame foi sintetizada de modo muito elucidativo por AIRES F. BARRETO, consoante se depreende, in verbis:

Se, como consignamos, a alteração de critério jurídico nada mais é do que dar à mesma norma jurídica outra (e nova) interpretação; se a nova interpretação representa a precisa explicitação do sentido, conteúdo e alcance daquela norma (que, anteriormente, não fora adequadamente colhido) trata-se devê-la, hoje, como sempre fora, a despeito de interpretação anterior. Colhida agora a mens legis, na sua pureza e profundidade (pouco importa se só tardiamente veio a ser corretamente apreendida pelo Fisco), não se pode proceder a (ou manter) nenhuma exigência de tributo calcada nessa (anterior) interpretação com a qual não se compadece a lei. Aqui, a prevalência retroativa da nova interpretação não está na segurança da ordem jurídica, mas na observância do princípio da estrita legalidade. (destaque não original)

143. Inexistindo alterações na lei objeto da interpretação, cumpre admitir que é a nova exegese - e não a anterior - que revela adequadamente o sentido da lei interpretada e que, por essa razão, deveria ter sido apreendida desde o início pelo Fisco. Sendo assim, por não haver a necessidade de proteção à confiança legítima do contribuinte, é pleno o campo para a restauração da legalidade (máxime em razão do caráter vinculado do lançamento tributário), com a revisão dos atos anteriores que não se compadeçam com o novo entendimento mais benéfico da Fazenda Nacional.

144. Por conseguinte, caso a Fazenda Nacional acolha o mérito da tese definida pelos Tribunais Superiores na forma dos art. 543-B e 543-C, do CPC, cujo teor, por sua vez, afasta a incidência tributária (total ou parcialmente) em dadas circunstâncias, a introdução desse novo entendimento jurídico mais benéfico ao contribuinte deve aplicar-se retroativamente aos lançamentos já efetuados sob a regência do entendimento mais gravoso, de modo a afastar a exigência tributária em desacordo com a nova exegese.

145. Essas mesmas conclusões estendem-se validamente à possibilidade de retificação de ofício das declarações apresentadas pelo sujeito passivo, com esteio em nova interpretação jurídica mais benéfica. Conquanto nessas situações não haja lançamento de ofício pela autoridade administrativa - razão pela qual descabe falar em revisão de lançamento - deve-se admitir a mesma retroação dos critérios interpretativos mais benéficos aos contribuintes que formalizaram os respectivos créditos por meio de declarações, pautando-se, para tanto, na orientação antiga (e mais gravosa) emitida pela Administração Tributária.

146. Se a nova interpretação mais favorável autoriza a revisão dos lançamentos de ofício já efetuados, com maior razão ainda deve permitir a retificação das declarações dos contribuintes que, ao cumprirem as orientações do Fisco, formalizaram os respectivos créditos mediante confissão de dívida, tornando desnecessário o lançamento de ofício para tal mister.

147. Por certo, sob a perspectiva da isonomia, a forma de constituição do crédito (por lançamento de ofício ou por declaração do contribuinte) não se apresenta como parâmetro legítimo para a concessão de tratamento diferenciado. Em verdade, independentemente do meio de formalização do crédito tributário, a nova interpretação benigna deve alcançar indistintamente todos aqueles que estejam sujeitos a determinada

lei material tributária, cuja interpretação dada pelo Fisco tenha sido modificada em sentido mais favorável ao administrado. Ausente o conflito com a proteção à confiança legítima, a legalidade deve ser integralmente restaurada.

[...]

c.3) Julgamento em primeira instância administrativa

157. Em adendo, cumpre salientar que a nova interpretação assumida pela Fazenda Nacional também deverá ser seguida pelas autoridades julgadoras no âmbito das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento/DRJ, quanto aos processos que estejam aguardando julgamento na primeira instância administrativa, em cumprimento ao disposto no art. 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, nesses termos:

Art. 7º São deveres do julgador:

I - exercer sua função pautando-se por padrões éticos, em especial quanto à imparcialidade, à integridade, à moralidade e ao decoro;

II - zelar pela dignidade da função, sendo-lhe vedado opinar publicamente a respeito de questão submetida a julgamento;

III - observar o devido processo legal, zelando pela rápida solução do litígio;

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos. (destacou-se)

158. Com efeito, embora a separação funcional entre as atividades de fiscalização e lançamento tributários (Administração ativa) e a de julgamento das questões litigiosas (Administração Judicante) tenha sido realizada com o propósito de conferir certa imparcialidade aos julgadores de primeira instância, não se pode olvidar que os órgãos colegiados de primeira instância compõem a estrutura administrativa da Receita Federal do Brasil, estando subordinados hierarquicamente às normatizações e aos entendimentos por ela manifestados.

159. Tendo como parâmetro a nova exegese firmada pela Administração Tributária através da expedição e/ou adequação dos atos normativos competentes, os órgãos colegiados de primeira instância passam a adotá-la nos processos em curso, julgando procedentes (total ou parcialmente) as impugnações aos lançamentos efetuados com base na exegese superada.

Destarte, considero cabível, no caso concreto, a adoção da mesma solução veiculada no Acórdão nº 2201-009.046, de 11 de agosto de 2021.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR A PRELIMINAR e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro