



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.723975/2017-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.703 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2019
Recorrente MASA DA AMAZONIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2014

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA. CPRB. REGIME MISTO. COEFICIENTE DE REDUÇÃO.

As empresas que auferem receita decorrente da fabricação de produtos previstos no artigo 8º da Lei nº 12.546/2011, e também auferem receitas decorrentes de outras atividades, estão sujeitas, quando enquadradas nos limites legais, a um regime misto de cálculo da contribuição previdenciária: uma incidente sobre a receita bruta e outra sobre a folha de pagamento, esta com um coeficiente de redução.

O coeficiente de redução aplicável às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a folha de pagamento das empresas sob regime misto resulta da razão entre a receita bruta de atividades ou produtos não sujeitos à desoneração e a receita bruta total da empresa.

CONCOMITÂNCIA - NÃO CONHECIMENTO

Nos termos da Súmula CARF nº 1, importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A perícia deve ser realizada quando motivada pela necessidade de verificação de dados técnicos, não se prestando para suprir provas que o impugnante deixou de apresentar à fiscalização no momento da ação fiscal ou quando de sua impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo da alegação de inconstitucionalidade (Súmula Carf nº 2) e da matéria concomitante (Súmula Carf nº 1), rejeitar o pedido de perícia e, no mérito, negar

provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Wesley Rocha e Fernanda Melo Leal que votaram por anular o auto de infração por erro na mensuração da base de cálculo.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Andre Luis Ulrich Pinto (Suplente Convocado para eventuais substituições), Fernanda Melo Leal e João Mauricio Vital (Presidente). Ausente a Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo à diferenças de contribuições previdenciárias da empresa, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, decorrentes de divergência no cálculo da contribuição incidente sobre a receita bruta em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, que tiveram informações indevidas de ajuste nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs, no período de 08/2012 a 13/2014.

De acordo com o Relatório Fiscal, verificou-se divergências entre os valores compensados nas GFIPs relativos à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando comparados com os valores calculados envolvendo a Receita Bruta de Vendas dos produtos listados no artigo 8º e Anexo II da Lei nº 12.546/2011 em relação à Receita Bruta Total de todos os estabelecimentos da empresa.

Aduz a Autoridade Fiscal que a empresa havia considerado em seus cálculos apenas as informações da matriz, desconsiderando as informações dos outros estabelecimentos, em desacordo com o Decreto nº 7.282/2012, que estabelece o critério da centralização na apuração e no recolhimento da CPRB, e com a Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012, que estabelece que a escrituração deve ser efetuada de forma centralizada, com a utilização do CNPJ do estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

Foram elaboradas planilhas para demonstrar as diferenças encontradas da seguinte forma:

- a) AC - Receita Bruta Total do CNPJ Raiz, que contém as notas fiscais eletrônicas (NF-e) emitidas pelo sujeito passivo que compõem a Receita Bruta do respectivo ano-calendário, envolvendo todos os estabelecimentos do CNPJ, onde constam os subtotais por mês de emissão;
- b) AC - Produtos Industrializados (por NCM) Sujeitos à CPRB, onde estão relacionadas todas as NF-e emitidas e válidas dos produtos industrializados por NCM sujeitos à tributação da CPRB, que o sujeito passivo produziu em cada ano-calendário. São eles: NCM 39159000, 39239000, 84159000, 84169000, 84229010 e 87149490;
- c) AC - Cálculo das Compensações nas GFIPs, que representam o resultado consolidado das informações coletadas nas NF-e emitidas e válidas contidas nas planilhas anteriores e das informações contidas nas GFIPs exportadas e válidas e que constam nos sistemas de controles da RFB. Em relação a esta planilha, a fiscalização destaca que nos anos-

calendário 2012 e 2013, na coluna VL COMPENSÁVEL, na maioria dos meses os valores estão zerados, e apenas o mês de outubro/2013 tem valor compensável. Isto ocorreu, conforme o relato, porque a empresa auditada é do setor industrial e produz itens diversos dos listados no Anexo II do artigo 8º da Lei nº 12.546/2011, cuja receita bruta decorrente da produção desses itens foi superior a 95% da Receita Bruta Total. Nos meses em que ocorre essa situação, o valor compensável é zero, porque a empresa não está sujeita à CPRB, e sim à contribuição patronal total sobre as remunerações pagas ou creditadas, não tendo direito à compensação na GFIP, conforme disposto no artigo 7º, alínea "b" e artigo 8º, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30/12/2013. Também com base nesta Instrução Normativa, artigo 11, incisos I e II, foi efetuado o cálculo da compensação do décimo terceiro salário em relação à CPRB, nos anos-calendário 2013 e 2014.

Após a impugnação a autuação foi julgada procedente e a empresa apresentou recurso onde alega em síntese:

Que não se enquadra no regime misto de cálculo da contribuição previdenciária, tendo adotado o procedimento previsto no § 1º, II, do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011, que é o abatimento do valor proporcional pago pela desoneração (CPRB) da parcela da contribuição previdenciária patronal que permaneceu sobre a folha de salários, bem como as disposições do Ato Declaratório Executivo Codac nº 93/2011

Afirma que apesar de possuir filial, somente fabricava produtos abrangidos pela desoneração (Lei nº 12.546/2011) em seu estabelecimento matriz, apurando os valores na forma prevista na lei em relação às receitas do estabelecimento.

Que coeficiente de redução previsto no artigo 9º, § 1º, II, da Lei nº 12.546/2011, e no artigo 6º, II, do Decreto nº 7.828/2012, foi obtido pela razão entre a receita dos produtos abrangidos pela desoneração e a receita bruta total do estabelecimento (receita de venda de produtos abrangidos pela CPRB e outros produtos), tendo em vista que sua filial não era afetada pela Lei nº 12.546/2011. Os cálculos efetuados pela fiscalização, considerando como parâmetro a receita bruta total de todos os estabelecimentos do impugnante, distorcem o coeficiente de redução e, por consequência, os valores a recolher a título de previdência patronal;

Defende haver erro da base de cálculo por inclusão indevida de receitas decorrentes de exportação que, por previsão legal, não devem compor a receita bruta para fins de base de cálculo da Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta- CPRB;

Que no exercício regular de grande parte de suas atividades ocorre no interior da Zona Franca de Manaus que, em razão do artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, recepcionado pela Constituição Federal de 1988, trata-se de perímetro equiparado à área de exportação. As operações feitas no âmbito da Zona Franca de Manaus devem ter o mesmo tratamento fiscal do artigo 149 da CF/1988, ou seja, as negociações realizadas dentro da Zona Franca de Manaus devem ser equiparadas às exportações e, conseqüentemente, desoneradas da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta;

Que figura no pólo ativo do Mandado de Segurança autuado sob nº 0010361-89.2015.4.01.3200, cujo objeto é a não incidência da Contribuição Previdenciária Patronal sobre as receitas oriundas de vendas dentro da Zona Franca de Manaus, por serem equiparadas às exportações para o exterior. Naquele processo judicial foi proferida sentença concedendo parcialmente a segurança “para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária quanto à incidência da Contribuição Previdenciária Patronal sobre a Receita Bruta (CSR) unicamente sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias de origem nacional a pessoas físicas ou

jurídicas, para consumo ou industrialização na ZFM, por serem consideradas vendas ao exterior.”.

Em julgamento, datado de 19/09/2017, a Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da Primeira Região negou provimento à apelação da Fazenda Nacional e à Remessa Oficial, mantendo a sentença em todos os seus termos. Em outras palavras, o judiciário confirmou o direito da Impugnante de excluir da base de cálculo da CPRB as receitas decorrentes de vendas dentro da Zona Franca de Manaus, pois equivalentes à exportação. Este entendimento deve ser aplicado tanto para fins de apuração do valor devido a título de CPRB quanto para obtenção do coeficiente de redução da Contribuição Previdenciária Patronal;

Aponta como outro erro da base de cálculo, a inclusão indevida de PIS, da COFINS e do ICMS, citando precedente do STF e questionando ainda a ilegitimidade e inconstitucionalidade da inclusão na base;

Requer o provimento do recurso ou a conversão do julgamento em diligência para que sejam revisados os lançamentos efetuados excluindo-se da base de cálculo os valores de PIS, da COFINS e do ICMS.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa, Relator.

O recurso é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

A presente lide resume-se a divergência de entendimento entre a fiscalização e o contribuinte no cálculo da contribuição incidente sobre a receita bruta em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991.

Eis os pontos controversos:

Receita Bruta total da empresa X Receita por estabelecimento

Segundo a fiscalização a empresa considerou em seus cálculos apenas as informações da matriz, desconsiderando as informações dos outros estabelecimentos. Já a recorrente justificou que apesar de possuir filial, somente fabricava produtos abrangidos pela desoneração em seu estabelecimento matriz.

A alteração da legislação tributária incidente sobre a Folha de Pagamento (Desoneração da Folha) foi efetuada em agosto de 2011, por intermédio da Medida Provisória 540, de 02 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e ampliada por alterações posteriores (Lei nº 12.715/2012, Lei nº 12.794/2013 e Lei nº 12.844/2013).

Essa Lei alterou a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas atuantes em diversas atividades econômicas, criando a tributação sobre a receita bruta e não mais sobre a folha de salário dos trabalhadores. Foi a chamada “desoneração da folha de salários”.

No artigo 9º, § 1º, incisos I e II, a lei fala sobre o cálculo da contribuição até 31/12/2014 para as empresas que se dedicam a outras atividades, além das previstas em seus artigos 7º e 8º.

Posteriormente o Decreto nº 7.828/2012, regulamentou a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita devida pelas empresas de que tratam os artigos 7º a 9º da Lei nº 12.546/2011. Já a Instrução Normativa RFB nº 1.436/2013, estabelece em seu artigo 8º a forma de cálculo da CPRB.

Vejamos o que diz os dispositivos acima mencionados:

Lei 12.546/11

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei: I - a receita bruta deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta de exportações:

Decreto 7828/12

Art. 6º No caso de empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 2º e 3º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá:

I - ao disposto nos arts. 2º e 3º, em relação às receitas referidas nesses artigos; e

II - quanto à parcela da receita bruta relativa a atividades cuja contribuição não se sujeita às substituições previstas nos arts. 2º e 3º, ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, **reduzindo-se o valor das contribuições referidas nos incisos I e III do caput do mencionado art. 22 ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que trata o caput do art. 2º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 3º e a receita bruta total.**

IN RFB 1.436/13

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

I - em relação às receitas decorrentes das atividades relacionadas no Anexo I e da produção dos itens listados no Anexo II, ao previsto no art. 1º; e II - quanto à parcela da receita bruta relativa a atividades não sujeitas à CPRB, ao prescrito no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, **reduzindo-se o valor das contribuições referidas nos incisos I e III do caput do mencionado art. 22 ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas no Anexo I, ou da produção de itens não listados no Anexo II e a receita bruta total.**

Analisando as disposições do Decreto 7.282/12 juntamente com a Instrução Normativa RFB 1.436/13, entendo caber razão à autoridade fiscal.

Ou seja, no cálculo da CPRB, considera-se a receita relativa aos produtos sujeitos à desoneração e em relação às demais atividades, não sujeitas à CPRB, há que se fazer na forma proporcional descrita no inciso II do artigo 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.436/13.

Para as empresas com atividade mista, deverá ser aplicado o disposto no inciso II, do § 1º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011.

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

II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta:

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, o cálculo da contribuição obedecerá:

I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e

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

(...)

§ 5º O disposto no § 1º aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º, somente se a receita bruta decorrente de outras atividades for superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

§ 6º Não ultrapassado o limite previsto no § 5º, a contribuição a que se refere o caput dos arts. 7º e 8º será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

A fiscalização constatou que a receita bruta decorrente de outras atividades da empresa (não desoneradas), salvo em algumas competências, não foi superior a 5% da receita bruta total. Portanto, ou não havia valor a compensar na GFIP, ou o valor compensado foi a maior que o permitido pela lei, logo, legítimo o lançamento.

Verifica-se então que o artifício da empresa foi diminuir a base do cálculo do coeficiente de redução, fazendo colocar lá somente a receita bruta do estabelecimento desonerado, em desacordo com a lei, que manda utilizar a base de todos os estabelecimentos.

Então a empresa não deveria compensar, nem com redutor, para os estabelecimentos não afetados pela desoneração, quando a receita destes estabelecimentos fosse inferior a 5% da receita bruta total. Porém, quando fosse superior a 5%, aplicando o redutor na forma da lei Base onerada/Base total.

No caso em concreto foi exatamente isso que verificou a fiscalização. Assim, equivocado o entendimento do recorrente de que para calcular o coeficiente de redução deveria ser considerada a receita dos produtos abrangidos pela desoneração e a receita bruta total apenas do estabelecimento que produz itens sujeitos à desoneração.

Equiparação de vendas de Produtos para a Zona Franca à Exportação

Embora o contribuinte se insurja contra a inclusão de valores de produtos vendidos para a Zona Franca de Manaus, equiparando-os como exportação, deixo de analisar tal questão pois, conforme o próprio recorrente informa, ele figura no pólo ativo do Mandado de Segurança autuado sob nº 0010361-89.2015.4.01.3200, cujo objeto é a não incidência da Contribuição Previdenciária Patronal sobre as receitas oriundas de vendas dentro da Zona Franca de Manaus, por serem equiparadas às exportações para o exterior.

Logo, deve ser aplicada a Súmula CARF nº 01 que assim dispõe:

Súmula CARF nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Da exclusão da base de cálculo, os valores de PIS, da COFINS e do ICMS.

A recorrente insurge-se apenas requerendo a exclusão do Imposto sobre a Prestação de Serviços - ISS na respectiva base impositiva, quando a autuada já teria recolhido o imposto municipal no período objeto da presente autuação.

Do que se depreende dos artigos 7º, 8º e 9º da Lei 12.546/2011, tanto na legislação vigente a época dos fatos geradores como na atual, extrai-se que tal imposto (ISS) não está contemplado nas exclusões previstas sobre o valor da receita bruta, senão vejamos:

Lei nº 12.546/2011

Legislação antiga:

*Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, **excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos**, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento): (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014) .*

Legislação nova

*Art. 7º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, **excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos**, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei nº 13.161, de 2015)*

*Art. 8º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, **excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos**, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I. (Redação dada pela Lei nº 13.161, de 2015)*

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

I – a receita bruta deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta:

a) de exportações; e

b) decorrente de transporte internacional de carga

c) reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...).

Da leitura dos dispositivos acima, tem-se que não há previsão para que seja excluída da Receita Bruta utilizada como base de cálculo das contribuições previdenciária a parcela referente ao ISS.

Com relação a Decisão do STF suscitada pelo recorrente, esclareça-se que o RE 754.706, trata da exclusão da parcela referente ao ICMS da base de cálculo da COFINS e da Contribuição ao PIS.

Desta forma, correta a autuação ao considerar como base de cálculo a Receita Bruta, excluídas apenas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, conforme prevê a legislação.

No que se refere a questionamentos sobre ilegalidade e inconstitucionalidade este conselho não é competente para analisar tais matérias

Do pedido de perícia/diligência

A perícia/diligência é procedimento reservado a elucidação dos fatos que requerem conhecimentos especializados, não se justificando sua realização quanto o fato a ser provado puder ser demonstrado através de apresentação de documentos, como no presente caso.

Ademais, o pedido feito pela impugnante não obedece aos requisitos do inciso IV do artigo 16, do Decreto 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito

Dada a prescindibilidade da realização da perícia requerida e do não atendimento aos requisitos legais na sua solicitação, indefiro o pedido de perícia formulado pela recorrente.

Ante ao exposto voto no sentido de Conhecer Parcialmente do Recurso e no mérito Negar-lhe Provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa