



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10530.725561/2019-07</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2301-011.730 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ENSEADA INDUSTRIA NAVAL S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/03/2014 a 31/12/2016

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE.

A ausência de exame das razões e dos elementos de prova que integram a Manifestação de Inconformidade enseja a declaração de nulidade da decisão de primeiro grau, com o retorno do processo à Delegacia de Julgamento para a sua devida apreciação, sob pena de supressão de instância e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade da decisão recorrida, com retorno dos autos à Delegacia de Julgamento para a prolação de novo acórdão tratando de todos os argumentos e elementos de prova trazidos na manifestação de inconformidade.

*(documento assinado digitalmente)*

Diogo Cristian Denny - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogenes de Sousa Ferreira, Carlos Eduardo Avila Cabral e Diogo Cristian Denny (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de glosa de compensações declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP pela contribuinte acima identificada nos anos 2014 e 2016, conforme detalhado no Despacho Decisório nº 0754/2019/DRF – Feira de Santana/BA (e-fls. 66/83).

De acordo com a autoridade fiscal, a contribuinte tinha como atividade econômica a manutenção e reparação de embarcações e apurava as contribuições previdenciárias com base na receita bruta, conforme descrito em sua Escrituração Fiscal Digital / EFD – Contribuições.

O auditor expõe que, embora enquadrada no regime tributário da CPRB (Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta) instituído pela Lei nº 12.546/11, a empresa calculou as compensações de forma incorreta em algumas competências e, em outras, apesar de diversas vezes intimada, não comprovou o montante da receita bruta para fins de cálculo da contribuição substitutiva.

Merecem destaque os seguintes excertos do Despacho Decisório:

[...]

17. Conforme se depreende dos normativos acima, nos anos em análise, o contribuinte era desonerado do pagamento da contribuição previdenciária patronal calculada sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais, ficando sujeito ao recolhimento da contribuição previdenciária calculada sobre a receita bruta e também ao recolhimento das contribuições decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT) e as destinadas a outras entidades e fundos. Na apuração do valor da receita bruta e da receita de exportação abatida desta primeira, para cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB e do valor a ser compensado em GFIP, utilizamos os dados contábeis registrados na Escrituração Fiscal Digital/EFD - Contribuições.

18. Sobre a solicitação para alterar as informações da EFD – Contribuições, não foi possível conceder, uma vez que, o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores, conforme estabelece §1º, art. 7º do Decreto 70.235, de 06/03/1972 e também com fundamento nos incisos, II e III, art. 11, da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 01/03/2012.

[...]

28. Cabe à fiscalização da Receita Federal do Brasil – RFB confirmar e validar as compensações declaradas em GFIP. Para tanto, é dever da empresa apresentar as informações necessárias, na forma estabelecida pela Receita Federal, conforme artigo 32, inciso III, da Lei 8.212/91, combinado com o artigo 225, inciso III, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, abaixo transcritos: [...]

29. Em conclusão, resta claro que o contribuinte, embora enquadrado no regime previsto na lei 12.546/2011, em algumas competências, calculou as compensações de forma incorreta e, em outras, não comprovou o montante da receita bruta para fins de cálculo da contribuição substitutiva (CPRB), portanto, nestas últimas, as compensações declaradas em GFIP **devem ser consideradas não homologadas** e os créditos tributários, que foram supostamente assim liquidados, devem retornar a condição de exigíveis nos sistemas de controle da RFB, desde os respectivos vencimentos, com os acréscimos legais previstos na legislação tributária vigente.

#### **Decisão**

30. Face o exposto acima e no uso das atribuições conferidas pelo inciso I, alínea b, do art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, e pelo inciso I, alínea b, do art. 2º do Decreto nº 6.641, de 10 de novembro de 2008, **DECIDO pelo indeferimento do pedido de retificação da EFD – Contribuições e pela não homologação das compensações nas competências, valores e CNPJ relacionados na planilha demonstrativa abaixo apresentada** e determino que os créditos tributários retornem a condição de exigíveis:

[...]

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 91/145), acompanhada de documentos (e-fls. 146/1774), a qual foi julgada Procedente em Parte pela 3ª Turma da DRJ/CGE em decisão assim ementada (e-fls. 1778/1806):

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2014 a 31/12/2016

**NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

O princípio da ampla defesa é prestigiado na medida em que o contribuinte tem total liberdade para apresentar sua peça de defesa, com os argumentos que julga relevantes, fundamentados nas normas que entende aplicáveis ao caso, e instruída com as provas que considera necessárias.

#### **APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE**

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA.

O ato administrativo se presume legítimo, cabendo à parte que alegar o contrário a prova correspondente. A simples alegação contrária a ato da administração, sem carrear aos autos provas documentais, não desconstitui o Despacho Decisório

Ao sujeito passivo cabe demonstrar e comprovar pontualmente as suas alegações por intermédio de provas hábeis e capazes.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DE COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Cientificada do acórdão de primeira instância em 05/02/2020 (e-fls. 1814), a interessada interpôs Recurso Voluntário em 05/03/2020 (e-fls. 1816/1873) contendo os argumentos a seguir sintetizados.

- Expõe que, quando uma empresa está obrigada à CPRB, ela se desobriga parcial ou totalmente do pagamento do INSS-Folha, devendo demonstrar a relação de substituição em GFIP através da indicação do valor total potencialmente devido a título de INSS-Folha e da sua subtração na exata medida em que o não pagamento esteja justificado pelo recolhimento da CPRB. Explica que essa redução é informada em GFIP como “compensação”, nos termos do ADE Codac nº 93/2011, funcionando como uma mera operação matemática para refletir a não incidência do INSS-Folha.

- Relata que, nos períodos fiscalizados, estava sujeita à contribuição apurada sobre a receita bruta, subtraída das exportações diretas, vendas canceladas e descontos incondicionais, nos termos da IN RFB nº 1.436/2013. Acrescenta que tal fato foi expressamente reconhecido no Despacho Decisório emitido pela autoridade fiscal.

- Sustenta que, nos períodos em análise, quase toda a receita bruta auferida decorreu de exportações diretas, como se observa dos contratos firmados com seus clientes (fls. 171/625) e das respectivas “invoices” (fls. 626/1103). Aduz que esses elementos foram refletidos em sua Escrituração Contábil Digital – ECD (fls. 1104/1675), cujos dados estão demonstrados, mês a mês, no Anexo I do Recurso Voluntário.

- Alega que as divergências nas informações cadastradas no SPED/EFD-Contribuições decorreram de erro de informática no transporte de dados de seu sistema contábil para o leiaute dessa obrigação acessória. Assevera, contudo, que a fiscalização não permitiu a

retificação da EFD-Contribuições para a reparação do equívoco, muito embora o art. 11, §3º, da IN RFB nº 1.252/2012 autorizasse a apresentação de arquivo retificador para atendimento de Intimação Fiscal, como reconhecido pela decisão recorrida (e-fls. 1803/1804).

- Alega que ingressou com Manifestação de Inconformidade para demonstrar a insubsistência do Despacho Decisório, mas que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ se equivocou ao deixar de analisar os sólidos argumentos apresentados sob o fundamento de que se trataria de arguição de ilegalidade de norma, quando a arguição apresentada se reportava à desconformidade do Despacho Decisório com a legislação de regência, passível de revisão pela Administração Pública. Argumenta, ainda, que a decisão recorrida pressupôs que caberia à contribuinte detalhar em uma peça de defesa administrativa a apuração contábil que serviu de base para o recolhimento da CPRB, quando a base de cálculo do tributo e o montante recolhido sequer foram objeto do Despacho Decisório proferido pela fiscalização, que decidiu pela não homologação das compensações em GFIP ao invés de proceder à devida apuração da CPRB para realizar lançamento de ofício.

- Indica vícios na fundamentação legal apontada no Despacho Decisório para a não homologação das compensações efetuadas em GFIP. Aduz que o lançamento foi realizado sob a premissa de que seria aplicável ao caso o regime das compensações tributárias previsto no art. 74, caput, da Lei nº 9.430/96, mas que a “compensação” objeto do Despacho Decisório não advém de créditos passíveis de restituição ou de ressarcimento, e sim do procedimento previsto no ADE Codac nº 93/2011.

- Sustenta que a decisão recorrida apontou o desacerto da fiscalização ao negar a retificação da EFD-Contribuições, mas que, apesar disso, concluiu pela manutenção do Despacho Decisório por suposta ausência de comprovação da correta apuração e do recolhimento da CPRB. Defende que, ainda que não houvesse informações e documentos sobre a apuração realizada pela contribuinte, o que não se aplica ao presente caso, a fiscalização não poderia desconsiderar a sua sujeição à CPRB e reverter a substituição através da exigência de INSS-Folha.

- Entende que, diante dos elementos disponibilizados à fiscalização e apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade, cumpriria à DRJ determinar a realização de Diligência, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72, para a apreciação das diversas provas carreadas aos autos, possibilitando a devida auditoria fiscal dos valores recolhidos a título CPRB. Indica a juntada de planilha ao Recurso Voluntário com a composição da apuração da CPRB por competência, elaborada com base nos documentos anexados à Manifestação de Inconformidade, especialmente nas “invoices” colacionadas às e-fls. 1756/1774.

- Afirma que estava sujeita apenas à CPRB no ano de 2014 e na maior parte do ano de 2016, visto que mais de 95% de suas receitas estavam atreladas à produção de bens listados no Capítulo 89 da NCM. Nos meses 06 a 09 de 2016, esteve sujeita ao regime misto de CPRB e INSS-Folha, mas a Fiscalização desconsiderou a apuração de CPRB para o período.

- Alega a ausência de fundamentação legal para a multa e os juros aplicados.

- Requer seja determinada a conversão do processo em Diligência, caso este Conselho entenda pela necessidade de reapreciação dos documentos já apresentados pela recorrente.

## VOTO

Conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Extrai-se do Despacho Decisório nº 0754/2019/DRF – Feira de Santana/BA (e-fls. 66/83) que, nos anos 2014 e 2016, a contribuinte exercia a atividade de manutenção e reparação de embarcações e apurava suas contribuições previdenciárias com base no regime substitutivo da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta – CPRB instituído pela Lei nº 12.546/11.

A autoridade fiscal expõe que, do confronto entre as planilhas apresentadas pela contribuinte em resposta ao Termo de Intimação nº 004/2019 e os valores retirados de sua Escrituração Fiscal Digital/efd - Contribuições, foram encontradas as divergências indicadas nos demonstrativos do item 7 do Despacho Decisório. Instada a fornecer esclarecimentos e documentos sobre as diferenças apuradas, a interessada apontou falha de integração entre os sistemas contábeis utilizados e solicitou autorização para retificar a EFD – Contribuições, conforme item 9 do Despacho Decisório abaixo reproduzido:

9. Em resposta a esta última intimação, o contribuinte apresentou os seguintes esclarecimentos:

A. Sobre o porquê das receitas de exportação serem registradas no Bloco F-100, da EFD - Contribuições e não serem emitidas notas fiscais de exportação, informou que os produtos fabricados têm ciclo de fabricação muito longo, podendo levar até 5 anos para serem entregues e seus contratos podem ter duração de até 10 anos, como esses contratos são de longo prazo, os valores registrados, a título de receita, são reconhecidos no resultado do exercício na medida em que os custos do trabalho executado forem sendo efetivamente incorridos, obedecendo ao método de Porcentagem de Conclusão (POC) e as notas de venda são emitidas apenas na conclusão do contrato/entrega do produto. Após citar os normativos contábeis CPC 17 e 47 e artigos da legislação que disciplina o Imposto de Renda o PIS e a Cofins, conclui com a resposta da questão 75, do Perguntas e Respostas do EFD – Contribuições que estabelece que, conforme art. 8º da lei 10.833, de 2003, as receitas serão reconhecidas de acordo com as medições mensais, e quando não forem objeto de faturamento (emissão de nota fiscal) serão registradas em F100, mês a mês.

B. Sobre as divergências encontradas, entre os valores registrados no Bloco P-100, da EFD – Contribuições e os constantes das planilhas enviadas pelo contribuinte, informou que houve falha de integração entre os sistemas utilizados, detectadas durante a análise dos valores para fins de atendimento ao presente procedimento fiscal, especificamente em relação aos valores referentes a receita de exportação e receita bruta total do estabelecimento. Segue afirmando que não houve intenção de lesar o erário ou omitir informações, solicitando autorização para retificar o Bloco F-100, das competências 04/2014, 06, 07 e 12/2016 e o Bloco P-100, de todos os meses da EFD – Contribuições, referente aos anos de 2014 e 2016. Finalmente, apresenta planilhas contendo os valores corretos das informações que deveriam constar na EFD – Contribuições, anos 2014 e 2016.

Não obstante, verifica-se da leitura dos itens 17 e 18 do Despacho Decisório que a fiscalização não permitiu a retificação solicitada pela contribuinte e utilizou os dados registrados na EFD - Contribuições para a apuração da CPRB devida e do valor a ser compensado em GFIP:

17. Conforme se depreende dos normativos acima, nos anos em análise, o contribuinte era desonerado do pagamento da contribuição previdenciária patronal calculada sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais, ficando sujeito ao recolhimento da contribuição previdenciária calculada sobre a receita bruta e também ao recolhimento das contribuições decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT) e as destinadas a outras entidades e fundos. Na apuração do valor da receita bruta e da receita de exportação abatida desta primeira, para cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB e do valor a ser compensado em GFIP, utilizamos os dados contábeis registrados na Escrituração Fiscal Digital/EFD - Contribuições.

18. Sobre a solicitação para alterar as informações da EFD – Contribuições, não foi possível conceder, uma vez que, o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores, conforme estabelece §1º, art. 7º do Decreto 70.235, de 06/03/1972 e também com fundamento nos incisos, II e III, art. 11, da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 01/03/2012.

O auditor constatou que a empresa, embora enquadrada no regime substitutivo previsto na Lei nº 12.546/11, não comprovou o montante da receita bruta utilizado para o cálculo da CPRB, o que ensejou a não homologação das compensações relacionadas nos demonstrativos do item 30 do Despacho Decisório.

A interessada ingressou com Manifestação de Inconformidade (e-fls. 91/145), acompanhada de grande volume de documentos (e-fls. 146/1774), incluindo contratos de engenharia, faturas, demonstrativos contábeis, guias de arrecadação e relatório de auditoria independente, com o intuito de demonstrar que as compensações informadas em GFIP e não homologadas pela fiscalização estariam corretas.

No julgamento de primeira instância, o Colegiado a quo considerou homologadas as compensações até a competência 04/2014 em razão da decadência, mas, apesar de reconhecer que havia fortes indícios de erro de fato no preenchimento da EFD – Contribuições, como apontado pela contribuinte desde o procedimento fiscal, e concluir que era possível a sua retificação, manteve a glosa das demais compensações. Relevante reproduzir os seguintes excertos do acórdão recorrido (e-fls.1802/1804):

Pelo teor do Despacho Decisório, depreende-se que a homologação das compensações foi parcial porque a interessada apresentou informações inexatas em sua Escrituração Fiscal Digital - EFD - Contribuições, e, por este motivo, considerou corretas apenas as compensações das diferenças entre os recolhimentos calculados sobre a base salarial pelas Contribuições Previdenciárias sobre a Receita Bruta - CPRB, cujos montantes correspondem às receitas internas apresentadas nos documentos contábeis EFD e ECD.

Por sua vez, em sede de manifestação de inconformidade, a interessada enfatiza que alertou a autoridade fiscal sobre erros cometidos na EFD - Contribuições, mais especificamente em relação às inexatidões das receitas de exportações, cujas discrepâncias seriam óbvias, pois ocorreram situações bizarras, em que a receita bruta informada era menor até mesmo do que a receita de exportação.

A interessada também requereu à autoridade fiscal oportunidade para retificar sua EFD - Contribuições, pedido este que foi negado sob o embasado argumento de que o sujeito passivo havia perdido a espontaneidade, pois já se encontrava submetida a ação fiscal:

[...]

Pela análise das alegações formuladas em diversas passagens da presente manifestação de inconformidade, bem como em seus pronunciamentos no decorrer da fiscalização, verifica-se que, de fato, a interessada tentou alertar a autoridade fiscal de que parte das receitas de exportações declaradas na IFD estava incorreta, exemplificando:

[...]

Pelos argumentos e informações apresentadas pela interessada, bem como pela constatação de que as inexatidões da EFD - Contribuições, por ela apontadas e reconhecidas pela fiscalização, e pelo evidente e inverossímil grau de distorção dos valores envolvidos, pode-se concluir que estas inexatidões não foram intencionais com o objetivo de majorar valores a compensar.

Este julgamento conclui, portanto, que há fortes indícios de que houve cometimento de Erro de Fato no preenchimento da EFD - Contribuições, sendo passível de retificação, tanto pela autoridade fiscal, bem como em qualquer outra fase processual. A autorização para retificação pelo sujeito passivo está prevista no § 3º, art. 11 da IN RFB nº1.252 de 01/03/2012:

[...]

Aplicando-se o princípio da verdade material ao presente caso, conclui-se que a compensação pleiteada é passível de ser efetuada, porém sob a condição inafastável do atendimento ao requisito da correspondência entre os dados constantes nos documentos fiscais relacionados com a compensação e os valores declarados em GFIP.

Seguindo este ponto de vista, convém destacar que a busca da verdade material, invocada pela interessada, pressupõe a observância, pelo sujeito passivo, do seu dever de colaboração para com a Fiscalização no sentido de lhe proporcionar condições de apurar a verdade dos fatos, incluindo-se, neste contexto, o correto preenchimento e a disponibilização dos seus documentos fiscais contendo todas as informações pertinentes.

Assim, tendo em vista a ocorrência dos admitidos erros da interessada, que deram azo a esta contenda, e em que pese não tendo sido intimada a apresentar arquivo retificador da escrituração, entende-se que, no mínimo, lhe caberia apresentar, de forma detalhada; inteligível; pontualmente lastreada por documentos hábeis; idôneos; em valores convertidos na moeda nacional e, principalmente, discriminados por competência/estabelecimento, uma tabela fiável das receitas de exportação e das receitas internas, para que fosse possível identificar as CPRBs para fins de comparação com as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as correspondentes folhas de pagamentos.

Porém, constata-se que a interessada não se incumbiu de realizar esta necessária e básica tarefa no decorrer da ação fiscal. E, novamente oportunizada a fazê-la em sede de Manifestação de Inconformidade, mais uma vez deixou de demonstrar a exatidão dos valores compensados.

Em seu Recurso Voluntário, a contribuinte ratifica o direito às compensações declaradas em GFIP e sustenta que demonstrou minuciosamente, através de vasta prova documental apresentada em sede de Manifestação de Inconformidade, as receitas que deveriam servir de base para a apuração da CPRB no período em exame. Sustenta que o Relator de primeira instância não apreciou os elementos juntados aos autos e requer a realização de Diligência para que seja possível a devida auditoria dos valores recolhidos a título CPRB.

Considerando a relevância e a natureza das peças anexadas à Manifestação de Inconformidade e tendo em vista as ponderações contidas no acórdão recorrido, entendo que caberia o encaminhamento dos autos em Diligência para que a fiscalização confirmasse a existência de erro de fato no preenchimento da EFD – Contribuições em que se baseou o Despacho Decisório e verificasse se os valores recolhidos a título de CPRB estariam corretos para o período em exame.

Impõe-se observar, contudo, que a análise dos referidos documentos nesta fase processual representaria supressão de instância e conseqüente cerceamento do direito de defesa da contribuinte, o que não pode ser permitido. Os elementos de prova juntados à Manifestação

de Inconformidade deveriam ter sido analisados pela 3ª Turma da DRJ/CGE, com a realização de Diligência se julgasse necessário, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Em vista de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade da decisão recorrida, com retorno dos autos à Delegacia de Julgamento para a prolação de novo acórdão considerando todos os argumentos e elementos de prova trazidos na Manifestação de Inconformidade.

*Assinado Digitalmente*

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll