



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10730.728890/2020-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.763 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de maio de 2024
Recorrente ELFE OPERAÇÃO E MANUTENÇÃO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/07/2018

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INDEFERIMENTO DA PERÍCIA. INOCORRÊNCIA.

O indeferimento da perícia pleiteada não acarreta, por si só, a nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento de defesa. Inteligência da Súmula CARF 163.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. PROCEDIMENTOS E LIMITAÇÕES. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 3, DE 27 DE MAIO DE 2022.

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (i) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (ii) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo. Uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de apuração, confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbindo deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão de e-fls. 10.606/10.619, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade de e-fls. 3.293/3.336, apresentada em face do despacho decisório de e-fls. 3.208/3.249. Por meio do despacho decisório em questão, não se homologaram compensações em GFIP efetuadas pela ora Recorrente nas competências 01/2016 a 07/2018.

Conforme narra o despacho decisório (e-fls. 3.208/3.249), os valores compensados referem-se a lançamentos feitos no campo “compensações” da GFIP, a respeito das quais o contribuinte foi intimado a detalhar. Na resposta, o contribuinte informou que os montantes lançados no campo “compensações” da GFIP originavam-se dos valores relativos à contribuição patronal prevista no ar. 22 Lei nº 8.212/91, uma vez que a Elfe se enquadrou no regime substitutivo de recolhimento da contribuição previdenciária, prevista na Lei nº 12.546/2011 (CPRB).

Não tendo sido localizados os recolhimentos tempestivos referentes à competência de janeiro de cada ano (2016, 2017 e 2018), por meio do qual o contribuinte manifestaria sua opção pelo regime substitutivo da CPRB, iniciou-se procedimento de fiscalização, com a expedição de Termo de Início de Procedimento de Fiscalização.

Em resposta, a Recorrente apresentou planilhas esclarecendo que o recolhimento da CPRB referente às competências de janeiro de 2016, 2017 e 2018 teriam sido realizadas pela apresentação de DCOMPs. Também em atendimento à fiscalização, a Recorrente apresentou 101 contratos de prestação de serviço, notas fiscais e planilhas segregando a receita oriunda desses contratos por CNAE.

Com base nesses esclarecimentos e nessa documentação, a fiscalização concluiu que a Recorrente não preencheria as condições procedimentais e materiais para sujeitar-se à

tributação pela CPRB e, em razão disso, não homologou as compensações. Mais especificamente, o despacho decisório entendeu que (i) a Recorrente não teria feito a opção pela CPRB de maneira tempestiva nos exercícios de 2016, 2017 e 2018; e (ii) ainda que o tivesse feito, a atividade preponderante informada pela Recorrente nas GFIPs não era condizente com a realidade.

Regularmente intimada, a ora Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade de e-fls. 3.293/3.336, suscitando preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, defendendo a tempestividade de sua opção pela CPRB naqueles exercícios, a correção da classificação originalmente feita por ela e a existência de erros na reclassificação promovida pela fiscalização. Além disso, a Recorrente defendeu a necessidade de realização de perícia, a fim de se aferir a natureza da receita auferida nos exercícios fiscalizados e a CNAE correspondente a elas. Todas as preliminares e questões de mérito serão detalhadas no voto.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pelo acórdão de e-fls. 10.606/10.619, que também indeferiu o pedido de perícia. Transcreve-se abaixo a ementa do acórdão:

REGIME SUBSTITUTIVO. CPRB. ADESÃO. NORMAS DE REGÊNCIA.

A chamada desoneração da folha de pagamento é um benefício fiscal que permite a determinados contribuintes optarem em substituir a tributação das Contribuições Previdenciárias sobre os rendimentos pagos ou creditados, em contraprestação aos serviços prestados, pela incidência sobre a receita bruta. Como todo benefício fiscal é a lei que rege as condições para sua efetivação. Se norma legal estabelece que a opção pela tributação substitutiva será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, não há espaço para adesão com anos de atraso e mediante outras formas de extinção do crédito tributário. A regra de adesão é estabelecida em lei e deve ser cumprida por aqueles que entenderem que o regime jurídico da CPRB é mais favorável à realidade de sua Empresa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONJUNTO PROBATÓRIO.

O êxito das alegações contidas na Manifestação de Inconformidade está diretamente ligado ao conjunto probatório existente nos autos e em sua conformidade com as exigências contidas na legislação tributária, de forma a não deixar dúvida em relação à fidedignidade dos fatos alegados.

Em face do acórdão, foi interposto o recurso voluntário de e-fls. 10.626/10.687 em que, basicamente, reiteraram-se as razões da manifestação de inconformidade, rebatendo-se as conclusões alcançadas pelo acórdão recorrido, com a adição de uma preliminar de nulidade do acórdão. Reiterou-se também o pedido de perícia, a fim de se aferir a natureza da receita auferida nos exercícios fiscalizados e a CNAE correspondente a ela. Houve, inclusive, a apresentação de novos documentos probatórios com o recurso voluntário. Todas as preliminares, questões de mérito e o pedido de perícia serão detalhados no voto.

Remetidos os autos ao CARF e a mim distribuídos, na sessão de 03/10/2023, esta turma julgadora proferiu a Resolução de fls. 10.878, convertendo o julgamento em diligência, a fim de que a unidade de origem:

- 1) Confirmasse se as informações sobre os 24 PER/DCOMPs constantes da planilha em Excel de e-fl.67 coincidem com os dados constantes dos sistemas da RFB;

- 2) Confirmasse a situação dos PER/DCOMPs 15677.60237.080316.1.3.15-9069, 41798.38618.110316.1.3.15-8810, 28191.84175.010716.1.3.15-2840 02207.95850.230217.1.3.15-7821 e 19858.20994.190218.1.3.15-9462; e
- 3) Confirmasse, especificamente, a data de transmissão de cada um dos 24 PER/DCOMPs constantes da planilha em Excel de e-fl.67.

Em resposta, a unidade de origem apresentou a Informação Fiscal de fls. 10.884/10.887, acompanhada dos anexos de fls. 10.888/1.113.

Conforme o Despacho de Encaminhamento de fl. 11.118, foi dada vista dos autos à Recorrente, com abertura de prazo de 30 dias para manifestação sobre o resultado da diligência. Encerrado o prazo sem manifestação, os autos foram devolvidos ao CARF para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, Relator.

1. Admissibilidade

Ao proferir a Resolução de fls. 10.878/10.882, este colegiado exarou juízo positivo de admissibilidade, considerando que o recurso voluntário é tempestivo¹ e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Passa-se, assim, ao exame das quatro preliminares arguidas pela Recorrente.

2. Preliminares

2.1. Nulidade do acórdão recorrido por cerceamento de defesa

Sustenta a Recorrente a nulidade do acórdão recorrido por cerceamento de defesa, eis que a DRJ não teria analisado as provas juntadas com a impugnação.

Conforme a peça recursal, a Recorrente teria tido seu direito de defesa cerceado pelo o acórdão recorrido, eis que: **(i)** o laudo pericial por ela apresentado para comprovar qual foi sua atividade preponderante nos exercícios fiscalizados teria sido indevidamente desconsiderado pelo colegiado *a quo*; **(ii)** igualmente, todo o acervo probatório apresentado pela Recorrente, seja durante a fiscalização, seja conjuntamente à sua manifestação de inconformidade também teria

¹ Conforme termos de e-fls. 10.621/10.623, a Recorrente teve ciência do acórdão de manifestação de inconformidade em 08/07/2021 (quinta-feira). O prazo de 30 dias para a interposição de recurso voluntário se encerraria em 07/08/2021 (sábado), estendendo-se automaticamente para o primeiro dia útil subsequente, ou seja, para 09/08/2021 (segunda-feira). Conforme o Termo de Solicitação de Juntada de e-fls. 10.624, o recurso voluntário foi protocolado em 09/08/2021, sendo, portanto, tempestivo.

sido desconsiderado; e **(iii)** o grande volume do acervo probatório produzido demandaria a realização de perícia técnica, indeferida pelo colegiado *a quo*.

Em que pesem os argumentos da Recorrente, entendo que a preliminar deve ser rejeitada.

Relativamente ao laudo pericial e ao acervo probatório apresentado pela Recorrente, a leitura do acórdão recorrido revela que não houve a desconsideração de um nem de outro. O que houve foi a valoração das provas em questão em sentido diverso do pretendido pela Recorrente e confluyente com o adotado pela fiscalização. É possível dizer, assim, que, ao contrário do sustentado pela Recorrente, o acórdão recorrido analisou o acervo probatório produzido pela Recorrente, mas entendeu que ele não era suficientemente robusto para infirmar as conclusões a que chegou a fiscalização. O trecho do acórdão recorrido transcrito a seguir é elucidativo da questão:

O anexo I do Despacho Decisório coteja os contratos, contratantes e objeto e no anexo II relaciona os contratos com a receita bruta e respectiva CNAE. No entanto, a Manifestante não produz alegações específicas acompanhadas de provas específicas em relação a todos esses contratos, para delinear, eventualmente, uma nova realidade que justificasse a opção pela CNAE 42.99-5-99, com predomínio do serviço de construção e não de manutenção e outras atividades de serviços prestados à Empresa.

Dada a diversidade de atividades realizadas pela Interessada, só a análise conjunta dos contratos é que vai determinar a atividade preponderante. A autoridade fiscal fez essa análise e concluiu que a maior receita bruta decorre da prestação de serviços a outras empresas - CNAE 8299-5 – Anexo II do Despacho Decisório. A Manifestante opta por atribuir uma força totalizante a provas que demonstra fatos específicos. Não basta olhar uma ou outra nota fiscal, um ou outro contrato para chegar a conclusão da atividade que mais gera receita bruta.

O esforço probatório de fazer uma análise global dos contratos é esboçado por Rodrigo Freisleben, engenheiro ligado ao grupo Elfe10, Diretor de Operações¹¹ na época da emissão desta análise, datada de 28 de dezembro de 2020, um dia antes da protocolização da Manifestação de Inconformidade, 29 de dezembro de 2020. A análise é restrita ao ano de 2017, sem nenhuma menção a 2015 e 2016. Ou seja, a Manifestante não se desincumbiu do ônus probatório em relação a CNAE litigiosa que influenciam na adesão ou não ao regime substitutivo em relação às compensações glosadas dos anos de 2016 e 2017. Em outro giro, o efeito da resistência global está circunscrito às glosas das compensações realizadas nos sete primeiros meses de 2018.

Esse esforço probatório global é insuficiente, posto que se embasa em boa parte em contratos não entregues durante a fiscalização - em desprestígio ao dever de colaboração - e a maioria não acompanhou a Manifestação de Inconformidade. Em alguns contratos, inexplicavelmente, os serviços prestados pela Interessada não estão especificados no documento produzido pela própria Interessada. Nos contratos com especificações dos serviços prestados, na maioria dos casos, essas especificações não são levadas em conta. Mesmo quando as especificações relatam serviços que não se enquadram como construção, de forma artificial se conclui que são construções, mesmo estando claro que se trata de outros serviços, por exemplo, de manutenção. Ou seja, as descrições apresentadas não levam a conclusão que a receita bruta predominante decorre de outras obras de engenharia civil não especificadas anteriormente - 42.99-5-99. Adota-se neste voto, a classificação, CNAE, realizada pelo setor fiscal a partir da planilha constante no Anexo 2, onde estão detalhadas, em 16 folhas, as relações dos contratos, descrições de atividades, valor dos serviços e CNAE, entre outros elementos, referentes aos anos de 2015, 2016 e 2017.

Como visto a Interessada não apresentou nem mesmo um esboço de argumentos a partir de uma análise global, acompanhados de provas referente à atividade que mais gerou receita bruta para a adequada classificação, CNAE, referente aos anos de 2015 e 2016. Apresentou, de forma insuficiente, em relação a 2017... (e-fl. 10.617)

O indeferimento da perícia pleiteada também não implica em cerceamento de defesa da Recorrente. Conforme a Súmula CARF nº 163, “o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis”. O acórdão recorrido bem fundamentou as razões pelas quais entendeu prescindível a perícia, conforme transcrito acima.

Ante o exposto, REJEITO A PRELIMINAR

2.2. Nulidade do lançamento – Impossibilidade de cobrança por meio de despacho decisório.

Sustenta a Recorrente a nulidade do lançamento, eis que o despacho decisório não seria o instrumento adequado para a constituição do crédito tributário. A Recorrente sustenta sua tese no argumento de que, para os optantes pela CPRB, os valores lançados no campo “(-) Compensações” da GFIP seriam mero ajuste autorizado pelo ADEC nº 93/2011 para contornar limitação sistêmica do SEFIP e, em razão disso, os valores em questão não configuram crédito apropriado pela Recorrente.

Em outras palavras, defende a Recorrente que as compensações por ela promovidas não configuram “verdadeiras compensações” e, em razão disso, não podem ser glosadas por meio de despacho decisório. Sustenta a Recorrente, assim, que o crédito tributário objeto do presente processo nunca teria sido constituído pelo próprio contribuinte, mas sim pelo despacho decisório. Ao fazer isso, o despacho decisório teria, indevidamente, feito às vezes de auto de infração ou de notificação de lançamento, que, como defende a Recorrente, seriam os meios adequados para a constituição do crédito tributário objeto do presente processo.

Entendo, contudo, que não tem razão a Recorrente.

Nos termos do art. 32 *caput* inciso IV e § 2º da Lei nº 8.212/91, a GFIP “constitui elemento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de cálculo para fins de cálculo e concessão de benefícios previdenciários”. Com efeito, exercendo a competência regulamentar outorgada pelo art. 74, § 14 da Lei nº 9.430/96, a IN RFB nº 1.717/2017, vigente à época dos fatos geradores, estabeleceu, em seu art. 84, § 8º que a compensação de créditos relativos a contribuições previdenciárias seria feita por meio da GFIP. Desse modo, ao declarar uma compensação via GFIP, o contribuinte fica sujeito ao regular controle do fisco em relação a esta, que pode ser homologada ou não, a depender da lisura do crédito informado pelo contribuinte.

Essa lógica não é alterada pelo simples fato de o crédito informado pelo contribuinte ser oriundo da CPRB substitutiva e decorrer da sistemática criada pelo ADEC nº 93/2011 para contornar limitação sistêmica do SEFIP relativa a esta contribuição. O crédito declarado pelo contribuinte em GFIP – decorrente de seu enquadramento ou opção pela CPRB – fica sujeito ao controle do fisco, que poderá glosá-lo caso identifique inconsistências, formalizando tal situação por meio de despacho decisório. No presente caso, a inconsistência

identificada pela fiscalização foi justamente o não preenchimento pela Recorrente dos requisitos legais autorizativos da sujeição à CPRB.

Aliás, o procedimento adotado pela fiscalização no presente caso está de acordo com a orientação da Solução de Consulta Interna COSIT nº 3/2022:

Conclusão

22. Com base no exposto, conclui-se que:

22.1. A opção pela CPRB pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo – atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP);

22.2. Ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB;

22.3. Uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de apuração, confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos; e

22.4. Cumpre reformar, integralmente, a Solução de Consulta Interna nº 14, de 2018.

Além disso, o procedimento em questão já foi referendado por inúmeros acórdãos proferidos pelos órgãos fracionários desta Segunda Seção de Julgamento em casos envolvendo a glosa de créditos atrelados à CPRB. Dentre outros, destacam-se os seguintes:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Ano-calendário: 2013, 2014 DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS DECLARADOS EM GFIP. RECEITA BRUTA PARCIALMENTE SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS ORIUNDOS DA SUBSTITUIÇÃO DA CPP PELA CPRB. NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA. Não há que se falar em nulidade do ato de não homologação do crédito utilizado na compensação em GFIP quando a autoridade fiscal demonstra que parte do crédito pleiteado não gozava de liquidez e certeza, de modo que não estavam aptos a promover a extinção das parcelas compensadas.

(Acórdão 2201-005.328, 1ª TO, 2ª Câmara, 2ª Seção, Sessão de 31/08/2019)

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 COMPENSAÇÃO. PROVA DE CRÉDITO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. MANUTENÇÃO DA GLOSA. Deve ser trazido aos autos os documentos que comprovam o direito do Contribuinte. Não restando cabalmente demonstrado o valor do crédito que se pretende restituir é vedada a compensação.

(Acórdão 2401-007.322, 1º TO, 4ª Câmara, 2ª Seção, Sessão de 15/01/2020)

Diante do exposto, REJEITO A PRELIMINAR suscitada.

2.3. Nulidade do lançamento – Necessidade de substituição das GFIPs para fins de alteração do CNAE principal

Ainda se pautando na premissa refutada no tópico antecedente do presente voto, da imprestabilidade do despacho decisório para a cobrança do crédito tributário objeto do

presente processo, a Recorrente defende a nulidade do lançamento em razão da necessidade de substituição das GFIPs para a alteração de seu CNAE preponderante. Em suas próprias palavras, a Recorrente defende que:

enquanto os fatos jurídicos constituídos pela Recorrente através da transmissão das GFIPs não forem expurgados do mudo jurídico, seja através da transmissão de GFIPs retificadoras e/ou da lavratura de auto de infração, a constituição de débito tributário somente poderá se pautar na realidade jurídica construída pelas GFIPs originais, isto é, deverá ser considerada a atividade principal segundo o Código CNAE declarado nas GFIPs. (e-fl. 10.652)

No entanto, tal alegação somente foi trazida aos autos em sede recursal, não podendo ser analisada, sob pena de supressão de instância.

Destaca-se, neste sentido, que para a solução do litígio tributário, deve o julgador delimitar claramente a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Os limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro lado, pela resistência do contribuinte, que culminam com a prolação de uma decisão de primeira instância, objeto de revisão na instância recursal.

Nesse contexto, a impugnação promove a estabilidade do processo entre as partes, de modo que a matéria ventilada em recurso deve guardar estrita harmonia com aquela abordada pelo recorrente em sua impugnação. Não pode a parte contrária ser surpreendida com novos argumentos em sede recursal, em razão da preclusão processual, por força dos arts. 16 e 17 do Decreto 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Fogem a esta regra apenas situações excepcionais, como as matérias de ordem pública, atinentes a fato ou direito superveniente e vícios na decisão de piso, desde que tempestivo o recurso. Neste sentido:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/05/2006 a 31/12/2007 AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONEXÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. O julgamento proferido no auto de infração contendo obrigação principal deve ser replicado no julgamento do auto de infração contendo obrigação acessória por deixar a empresa de apresentar GFIP com os dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. INOVAÇÃO DE RAZÕES DE DEFESA EM RECURSO VOLUNTÁRIO. HIPÓTESES RESTRITAS DE CABIMENTO. Em segunda instância, ou seja, no âmbito do CARE, as matérias controvertidas passíveis de conhecimento são aquelas trazidas no recurso voluntário, desde que, alternativamente, i) já tenham sido veiculadas na peça de impugnação, ii) destinem-se a contrapor entendimento prestigiado no acórdão de piso; iii) apontem vícios na decisão de piso ou iv) refiram-se a fato ou direito superveniente relevante para a devida apreciação do litígio. Ademais, entende-se que, desde que o recurso seja conhecido, é possível a apreciação de matérias de ordem pública. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE. SÚMULA

CARF Nº. 11. O artigo 40 da LEF tem aplicação restrita ao processo de execução fiscal, sendo incabível a prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal (Súmula CARF nº. 11).

(Acórdão: 2401-011.098, PAF 10380.722302/2009-13, Primeira Turma Ordinária, Quarta Câmara, 2ª Seção, Sessão de 10.05.2023.

No caso dos autos, nenhuma dessas causas excepcionais está presente relativamente à alegação objeto de análise no presente tópico, devendo ser reconhecida preclusão em relação a ela.

2.4. Nulidade do lançamento - Alteração do RAT e desconsideração dos valores recolhidos sobre a receita bruta

Sustenta a Recorrente que o lançamento seria nulo em razão de erros de direito cometidos pelo despacho decisório.

O primeiro desses erros de direito consistiria na desconsideração, pelo despacho decisório, da diminuição da alíquota do RAT (de 3% para 2%) decorrente da reclassificação do CNAE preponderante da Recorrente nos exercícios fiscalizados. Isto é, o CNAE preponderante originalmente informado pela empresa correspondia a grau de risco alto (alíquota de 3%) e o CNAE preponderante reclassificado pela fiscalização corresponde a grau de risco médio (alíquota 2%). Em decorrência disso, defende a Recorrente que o despacho decisório deveria ter levado em consideração esse saldo positivo de 1% no cálculo do montante devido. Conforme defende a Recorrente, este erro implicaria na nulidade do lançamento.

O segundo erro, de forma semelhante, consistiria na desconsideração, pelo despacho decisório, dos valores alegadamente recolhidos pela Recorrente a título de CPRB. Conforme defende a Recorrente, este erro também implicaria na nulidade do lançamento.

O acórdão recorrido considerou que nenhuma dessas situações consistiria em nulidade do lançamento e, portanto deveriam ser analisadas como mérito da manifestação de inconformidade. Além disso, considerou que eventual pagamento a maior deveria ser objeto de pedido de restituição ou compensação próprio

Assim como entendeu o acórdão recorrido, entendo que as alegações apresentadas pela Recorrente integram o mérito de seu recurso e assim devem ser analisadas.

Dentre as situações ensejadoras de nulidade elencadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 constam aquelas que impliquem em preterição do direito de defesa. Todavia, as situações suscitadas pela Recorrente não têm nenhum impacto negativo sobre seu direito de defesa. A análise do despacho decisório evidencia que acusação fiscal se pauta em dois fundamentos: a opção intempestiva pelo regime da CPRB e a falta de condição material para adesão ao referido regime (CNAE preponderante). E o alegado erro do despacho decisório, consistente na desconsideração dos valores pagos a título de CPRB e de RAT, não impacta negativamente a capacidade da Recorrente de se defender de tais acusações.

Diante do exposto, REJEITO A PRELIMINAR.

3. Mérito

3.2. A adesão ao regime da CPRB

Da leitura do despacho decisório (e-fls. 3.208/3.249), verifica-se que foram dois os motivos pelos quais a compensação promovida pela Recorrente foi glosada. O primeiro deles foi a intempestividade da opção pela CPRB.

Conforme o despacho decisório:

17. Como esclarecido na Solução de Consulta Interna – SCI3, número 14 de 05/11/2018, “a opção pelo regime da CPRB para os anos de 2016 e seguintes deve ocorrer por meio de pagamento, realizado no prazo de vencimento, da contribuição relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada. Não é admitido recolhimento em atraso para fins de opção pelo regime substitutivo ao de incidência sobre a remuneração dos segurados contratados”.

18. No período analisado os recolhimentos da Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta, relativos à competência de janeiro dos anos de 2016 a 2018, foram efetuados pela empresa através da apresentação de Declarações de Compensação entregues entre março de 2020 e junho de 2020, portanto com bastante atraso. As DCOMPs apresentadas estão relacionadas abaixo, foram informadas pelo próprio contribuinte em resposta à intimação (fls.67- arquivo não paginável contendo planilha excel com a demonstração) e por mim confirmadas nos sistemas da Receita Federal do Brasil – RFB... (e-fls. 3.213)

Em sua manifestação de inconformidade (e-fls. 3.331/3.332), a ora Recorrente alegou que teria promovido sua tempestiva adesão ao regime da CPRB, eis que o tributo teria sido pago mediante a tempestiva transmissão de DCOMPs, desconsideradas pela fiscalização. Abaixo, segue transcrita, *ipsis literis*, a alegação da manifestação de inconformidade:

116. Pois bem. Alega a Autoridade Fiscal que os pagamentos realizados pela Manifestante foram intempestivos prejudicando a opção e adesão ao regime da CPRB, entretanto, a referida alegação não condiz com a realidade dos fatos.

117. Neste ponto, cumpre esclarecer que na Planilha apresentada pela Manifestante com a relação das Declarações de Compensações (“DCOMP”) por ela transmitidas para pagamento da CPRB, há menção às 5 DCOMPs que não foram mencionadas pela Autoridade Fiscal em seu despacho decisório.

118. Coincidentemente, as referidas DCOMPs tratam exatamente sobre o pagamento tempestivo da CPRB referente às competências de janeiro dos anos-calendário de 2016, 2017 e 2018, conforme relação abaixo:

DCOMP	Crédito	Competência	Débito	Valor	Competência	Vencimento	Transmissão
15677.60237.080316.1.3.15-9069	R\$ 3.032.844.59	05/2015	2985 - CPRB	R\$ 67.828.30	01/2016	19/02/2016	08/03/2016
41798.38618.110316.1.3.15-8810	R\$ 3.032.844.59	05/2015	2985 - CPRB	R\$ 67.828.30	01/2016	19/02/2016	11/03/2016
28191.84175.010716.1.3.15-2840	R\$ 3.124.830.15	04/2015	2985 - CPRB	R\$ 1.108.055.75	01/2016	25/02/2016	01/07/2016
02207.95850.230217.1.3.15-7821	R\$ 1.751.577.28	01/2017	2985 - CPRB	R\$ 1.317.448.64	01/2017	20/02/2017	23/02/2017
19858.20994.190218.1.3.15-9462	R\$ 1.328.756.53	01/2018	2985 - CPRB	R\$ 1.328.756.53	01/2018	20/02/2018	19/02/2018

119. Como é possível observar, as DCOMPs referem-se à compensação da CPRB de cada um dos períodos sob análise, tendo sido transmitidas tempestivamente. Portanto, a Manifestante realizou a opção pelo regime de desoneração em cumprimento com as disposições legais e de forma tempestiva.

120. E nem se diga que a mera informação apresentada por meio de planilha não seria suficiente para comprovar os fatos, já que a Manifestante forneceu à Fiscalização comprovação documental (DCOMPs transmitidas) via protocolo por correios, as quais estranhamente não foram juntadas ao processo pelo IL. Fiscal. Assim, a Manifestante aproveita a oportunidade para trazer aos autos a íntegra das DCOMPs em conjunto com os respectivos recibos de transmissão (Doc. 11).

O acórdão recorrido decidiu a questão seguindo a orientação constante da Solução de Consulta Interna – SCI, número 14 de 05/11/2018. Conforme tal orientação, apenas o pagamento – e não a compensação – seria meio juridicamente aceito como forma de opção pela CPRB substitutiva. Além disso, que este deveria ser feito dentro do prazo de vencimento do tributo. É o que se depreende dos trechos transcritos abaixo:

Salienta-se que a Manifestante agiu na contramão do estabelecido no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011, incluído pela Lei 13.161/2015, não só no que diz respeito ao prazo para opção, como também na forma de extinguir a CPRB referente a janeiro de cada ano. O atraso permitido por esta norma só não teria relevância se eventualmente não se apurasse receita bruta em janeiro de cada ano, no entanto, não foi isso que aconteceu, foram apuradas receitas brutas nos meses de janeiro de 2016, 2017 e 2018, mas as opções só foram realizadas anos depois, mais de 4 anos para 2016, mais de 3 anos para 2017 e mais de 2 anos para 2018. E a forma de extinção seria o pagamento e não a compensação, tema já detalhado ao norte.

Portanto, resta evidenciado que a opção pelo regime substitutivo da CPRB foi materializada à margem do estabelecido no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011, incluído pela Lei 13.161/2015, em razão disso não deve prosperar. Correto o procedimento de glosar os valores correspondentes às Contribuições Previdenciárias da Empresa alocados no campo compensação das GFIP referente à desoneração regulada pela Lei 12.546/2011.

Há de se notar, contudo, que a tempestividade do pagamento relativo ao mês de janeiro de cada exercício deixou de ser considerada como requisito para a validade da opção pela CPRB substitutiva, em razão da Solução de Consulta Interna COSIT nº3/2022, que reformou integralmente a Solução de Consulta Interna COSIT nº14/2018, na qual o despacho decisório e o acórdão recorrido se pautaram. Deixou-se de considerar também que a o pagamento seria a única forma de realizar a opção pelo regime da CPRB, admitindo-se a formalização da opção por qualquer forma de confissão de débito de CPRB. Transcrevem-se, abaixo as conclusões da Solução de Consulta Interna COSIT nº3/2022:

Conclusão

22. Com base no exposto, conclui-se que:

22.1. A opção pela CPRB pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo – atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP);

22.2. Ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB;

22.3. Uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de apuração, confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual

tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos; e

22.4. Cumpre reformar, integralmente, a Solução de Consulta Interna nº 14, de 2018.

Conclui-se, assim, que, nos termos da solução de consulta, a opção pela CPRB pode ser manifestada pelo pagamento ou por meio de declaração em que se confessa o tributo, desde que esta seja apresentada antes da instauração de procedimento fiscal. O parágrafo 20, dos fundamentos da Solução de Consulta Interna COSIT nº3/2022 deixa essa exigência ainda mais clara:

20. Embora não haja prazo para a manifestação da opção, cabe ressaltar que, uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos, tendo em vista que, nesse caso, restará configurada a preclusão decorrente da omissão do sujeito passivo e da perda de sua espontaneidade, tendo em vista o disposto no Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Necessário, assim, analisar se, no presente caso concreto, houve transmissão de declaração de confissão de débito de CPRB anteriormente ao início da ação fiscal, que, no presente caso, ocorreu em 04/05/2020.

O acórdão recorrido (e-fl.10.615) consignou que nas DCTFs relativas à competência 01 de 2016, 2017 e 2018 originalmente transmitidas pela Recorrente, não há nenhuma menção a débitos de CPRB e que os débitos relativos à contribuição só foram declarados pela Recorrente em DCTF por meio de retificadoras apresentadas em 01/06/2020 e 08/06/2020:

Em consulta as DCTFs nos sistemas da RFB, observa-se que na DCTF original (100.2016.2016.1860114413) referente ao mês de janeiro de 2016 não há nenhuma menção a débito de Contribuição Previdenciária. No entanto, em 01/06/2020, já sob procedimento fiscalizatório - o Termo de Início de Procedimento Fiscal de Diligência – TIPFD é de 04/05/2020 - o sistema recepciona uma DCTF retificadora (100.2016.2020.1851646182) com débitos de CPRB referente a janeiro de 2016.

Em relação a 2017, tem-se que na DCTF referente a janeiro de 2017 (100.2017.2019.1871690926) não há nenhum débito de CPRB. No entanto, na última DCTF retificadora (100.2017.2020.1871753945), recepcionada pelo sistema em 08/06/2020, aparecem débitos de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta.

No que diz respeito a 2018, a DCTF de janeiro de 2018 (100.2018.2019.1811809532) não declara nenhum valor de CPRB, já a Retificadora/Cancelada entregue em 04/06/2020 (100.2018.2020.1891850967) e a Retificadora/Ativa (100.2018.2020.1811863968) entregue em 08/06/2020 têm débitos de CPRB.

Vê-se, assim, que os débitos de CPRB só foram declarados em DCTF posteriormente ao início do procedimento fiscalizatório que apurou o débito objeto do presente processo (DCTFs retificadoras datadas de 01/06/2020 e 08/06/2020 e procedimento fiscal iniciado em 04/05/2020).

Contudo, como anteriormente exposto, a Recorrente alega que teria transmitido DCOMPs em 03/2016, 07/2016, 02/2017 e 02/2018 quitando os débitos de CPRB de 2016, 2017 e 2018, as quais, “estranhamente não foram juntadas aos autos pelo Il. Fiscal” (e-fls.3.332 e 10.683).

Conforme se depreende do relatório fiscal (item 18), em resposta a uma das intimações, a própria Recorrente apresentou a planilha em Excel de fls.67 (arquivo não paginável), com as PER/DCOMPs que comprovariam o tempestivo pagamento da CPRB nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, cujas informações foram confirmadas pela Informação Fiscal de fls.10.884/10.887. Ao se analisar tal planilha, verifica-se o seguinte:

- 1) Em relação ao exercício de 2016, a Recorrente transmitiu 3 PER/DCOMP (finais 9069, 8810 e 2840), em 08/03/2016, 11/03/2016 e 01/07/2016, respectivamente, os quais foram posteriormente cancelados pela própria Recorrente, em 11/12/2018 e 12/12/2018. Posteriormente, a Recorrente transmitiu 13 PER/DCOMP ao longo da competência 03/2020, que se encontram “em análise”;
- 2) Em relação ao exercício de 2017, a Recorrente transmitiu 1 PER/DCOMP (final 7821), em 23/02/2017, o qual foi posteriormente cancelado pela própria Recorrente, em 12/12/2018. Posteriormente, a Recorrente transmitiu 4 PER/DCOMP ao longo da competência 06/2020, que se encontram “em análise”; e
- 3) Em relação ao exercício de 2018, a Recorrente transmitiu 1 PER/DCOMP (final 9462), em 19/02/2018, o qual foi posteriormente cancelado pela própria Recorrente, em 12/12/2018. Posteriormente, a Recorrente transmitiu 2 PER/DCOMP em 07/06/2020, que se encontram “em análise”;

Com efeito, considerando que o exercício da opção pela CPRB é irretratável para o restante do exercício, nos termos do art. 9º, § 13 da Lei nº 12.546/2011, o fato de as PER/DCOMP finais 9069, 8810, 2840, 7821 e 9462 terem sido cancelados pela própria Recorrente, não tem o condão de impactar a confissão do débito exigida Solução de Consulta Interna COSIT nº3/2022 como condição para sujeição à CPRB.

Dessa forma, tendo sido tais DCOMPs transmitidas anteriormente ao início da ação fiscal, entendo que a opção da Recorrente pela tributação pela CPRB nos anos 2016, 2017 e 2018 deve ser considerada tempestiva.

Necessário, assim, analisar o segundo fundamento apresentado pela acusação fiscal.

3.2. A atividade preponderante da ELFE

A Lei nº 13.161/2015 possibilitou a alguns setores econômicos a opção pela sujeição da tributação da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta no lugar da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, prevista no art. 22, I da Lei nº 8.212/91. Alguns dos setores autorizados a fazerem tal opção foram definidas legalmente (art. 7º da Lei nº 12.546/2011) com base em seu CNAE. Nesses casos, nos termos do art. 9º, § 9º da Lei 12.546/2011, “as empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não lhes sendo aplicado o disposto no § 1º”.

Com efeito, do despacho decisório, verifica-se que a Recorrente informou em GFIP, que, no exercício de 2015, sua atividade principal – ou seja, aquela de maior receita auferida ou esperada – havia sido a correspondente ao CNAE 4299.5.99 (obras de engenharia civil). Considerando que o Grupo 429 era um dos legalmente autorizados a optar pela CPRB, a Recorrente exerceu essa opção em janeiro de 2016.

Contudo, durante o procedimento fiscal, a fiscalização discordou da informação declarada pela Recorrente e, mediante análise de contratos, notas fiscais e faturamento, reclassificou o CNAE principal da Recorrente para 8299-5 (atividade de Serviços prestados principalmente às empresas, não especificadas anteriormente), o qual não se encontra autorizado a optar pela CPRB.

Em sua manifestação de inconformidade, a Recorrente defendeu a correção da classificação originalmente feita por ela e alegou a existência de erros na reclassificação promovida pela fiscalização.

Os erros cometidos pela fiscalização consistiriam, primeiramente, no fato de que as “atividades de Serviços prestados principalmente às empresas, não especificadas anteriormente” (CNAE 8299-5), exigiriam que o prestador do serviço a realizasse a intermediação da relação entre o contratante e um terceiro, o que não teria sido demonstrado pela fiscalização. Outro erro alegado consiste no fato de que as atividades de intermediação de terceiros não constariam em seu portfólio, disponível em sua página na internet, nem na descrição do objeto da empresa, em seu contrato social, fatos que evidenciariam mais um erro da fiscalização.

Por sua vez, para defender a correção do CNAE originalmente indicado em GFIP, a Recorrente destacou 4 contratos – dentre os 101 contratos analisados pela fiscalização – numerados como 2700.0098853.15.2, 2500.0101816.16.2 e 2070.0100015.16.2, 2300.0100683.16.2, e argumentou que a análise de seus objetos evidenciaria a correção da CNAE por ela declarado. Além disso, anexou uma série de notas fiscais (e-fls. 5.788/10.566) e alegou que os códigos e a discriminação dos serviços a elas correspondentes seriam mais uma evidência de seu acerto quanto ao CNAE.

O acórdão recorrido refutou todas as alegações da Recorrente a este respeito, fundamentando, em síntese, no fato de que a Recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório, tendo se limitado a destacar e avaliar uma amostra muito pequena em relação ao universo de provas utilizadas pela fiscalização para reclassificar a atividade preponderante da Recorrente. Transcrevem-se, abaixo, os trechos mais importantes desse acórdão:

O anexo I do Despacho Decisório coteja os contratos, contratantes e objetos e o anexo II relaciona os contratos com a receita bruta e respectiva CNAE. No entanto, a Manifestante não produz alegações específicas acompanhadas de provas específicas em relação a todos esses contratos, para delinear, eventualmente, uma nova realidade que justificasse a opção pela CNAE 42.99-5-99, com predomínio do serviço de construção e não de manutenção e outras atividades de serviços prestados à Empresa.

Dada a diversidade de atividades realizadas pela Interessada, só a análise conjunta dos contratos é que vai determinar a atividade preponderante. A autoridade fiscal fez essa análise e concluiu que a maior receita bruta decorre da prestação de serviços a outras empresas - CNAE 8299-5 – Anexo II do Despacho Decisório. A Manifestante opta por atribuir uma força totalizante a provas que demonstra fatos específicos. Não basta olhar uma ou outra nota fiscal, um ou outro contrato para chegar a conclusão da atividade que mais gera receita bruta.

O esforço probatório de fazer uma análise global dos contratos é esboçado por Rodrigo Freisleben, engenheiro ligado ao grupo Elfe, Diretor de Operações na época da emissão desta análise, datada de 28 de dezembro de 2020, um dia antes da protocolização da Manifestação de Inconformidade, 29 de dezembro de 2020. A análise é restrita ao ano de 2017, sem nenhuma menção a 2015 e 2016. Ou seja, a Manifestante não se desincumbiu do ônus probatório em relação a CNAE litigiosa que influenciam na adesão ou não ao regime substitutivo em relação às compensações glosadas dos anos de 2016 e 2017. Em outro giro, o efeito da resistência global está circunscrito às glosas das compensações realizadas nos sete primeiros meses de 2018.

Esse esforço probatório global é insuficiente, posto que se embasa em boa parte em contratos não entregues durante a fiscalização - em desprestígio ao dever de colaboração - e a maioria não acompanhou a Manifestação de Inconformidade. Em alguns contratos, inexplicavelmente, os serviços prestados pela Interessada não estão especificados no documento produzido pela própria Interessada. Nos contratos com especificações dos serviços prestados, na maioria dos casos, essas especificações não são levadas em conta. Mesmo quando as especificações relatam serviços que não se enquadram como construção, de forma artificial se conclui que são construções, mesmo estando claro que se trata de outros serviços, por exemplo, de manutenção. Ou seja, as descrições apresentadas não levam a conclusão que a receita bruta predominante decorre de outras obras de engenharia civil não especificadas anteriormente - 42.99-5-99. Adota-se neste voto, a classificação, CNAE, realizada pelo setor fiscal a partir da planilha constante no Anexo 2, onde estão detalhadas, em 16 folhas, as relações dos contratos, descrições de atividades, valor dos serviços e CNAE, entre outros elementos, referentes aos anos de 2015, 2016 e 2017.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente reitera todas as alegações da manifestação de inconformidade e, em adição, (i) alega que o acórdão recorrido não rebateu o argumento de que o CNAE 8299 exige que o prestador de serviço realize a intermediação da relação entre contratante e um terceiro; e (ii) apresenta novos documentos que denomina de laudos técnicos referentes um contrato específico (2300.0100683.16.2).

Pois bem.

Inicialmente, destaca-se que, ao contrário do que é defendido pela Recorrente, não se extrai das notas explicativas da CONCLA atreladas à classe 8299 do CNAE a exigência de que o prestador de serviço realize a intermediação da relação entre o contratante e um terceiro para o enquadramento da atividade a tal classe:

Este grupo compreende as atividades das empresas especializadas em cobrança, das empresas que fornecem informações sobre a capacidade de endividamento de terceiros e

todas as atividades complementares que podem ser prestadas principalmente às empresas e que não fazem parte das categorias especificadas anteriormente.

Além disso, entendo que o acórdão recorrido acertou ao concluir que a Recorrente não se desincumbiu do ônus probatório que lhe cabia.

Em suas 42 páginas, o despacho decisório concatenou as provas colhidas pela fiscalização e os argumentos, organizando, de forma lógica e coerente o raciocínio jurídico que utilizou para promover o reenquadramento das atividades da Recorrente no período analisado.

De início, a fiscalização demonstrou que a opção da Recorrente pelo CNAE 42.99-5-99 coincidiu, cronologicamente, com a promulgação da Lei 12.844/2013, que autorizou as empresas pertencentes ao grupo 429 da CNAE a optarem pela CPRB. Como apurado pela fiscalização:

Nos 29 meses que antecederam a edição da Lei 12.844/2013 de 19/07/2013 que, no artigo 13 incluiu o código do grupo 429 da CNAE dentre as atividades desoneradas (Conversão da MP 610 de 02/04/2013), a empresa informou outros códigos nas respectivas GFIPs como sendo os preponderantes, até a adoção do código do grupo 429, em junho de 2013, que coincidiu com a inclusão deste código na Lei da tributação diferenciada (a conhecida como a lei da desoneração da folha de pagamentos).

Referida alteração do CNAE em si não representa nenhum ilícito, mas chama atenção, como de fato, chamou a da fiscalização.

Com efeito, a fiscalização analisou os 101 contratos disponibilizados pela Recorrente, relacionados à receita bruta por ela auferida durante o período fiscalizado, e resumiu o objeto de cada um, conforme o Anexo I do despacho decisório (e-fls. 3.186/3.191). Não obstante, correlacionou cada um desses contratos ao valor da receita bruta deles decorrentes e comparou o CNAE atribuído a cada uma dessas prestações pela Recorrente com o objeto dos contratos, atribuindo um novo CNAE para cada um deles, conforme o Anexo II do despacho decisório (e-fls. 3.192/3.207).

Além disso, ao longo do despacho decisório, mais especificamente, entre os parágrafos 32 e 59 expôs-se, de forma clara e com concatenamento lógico o raciocínio jurídico que se utilizou para promover a reclassificação dos CNAEs atribuídos pela Recorrente, o que resultou no CNAE preponderante 8299-5.

Competia à recorrente contraditar os objetos contratuais identificados pela fiscalização e listados no Anexo I e/ou o raciocínio jurídico utilizado pela fiscalização para promover a reclassificação. No entanto, esse diálogo com as conclusões alcançadas pela fiscalização não foi feito.

Do universo de 101 contratos analisados pela fiscalização, a Recorrente limitou-se a contraditar os objetos relativos a apenas 4 contratos (2700.0098853.15.2, 2500.0101816.16.2 e 2070.0100015.16.2, 2300.0100683.16.2). Entendo que essa amostra de 4 contratos, frente a um total de 101, não é suficiente para infirmar as conclusões alcançadas globalmente pela fiscalização.

Além de quantitativamente insuficiente, qualitativamente, a avaliação dos 4 contratos analisados pela Recorrente em suas peças defensivas não lhe favorece. A tabela

constante do parágrafo 66 do despacho decisório divide por CNAE (após a reclassificação promovida pela fiscalização) a receita auferida ano a ano pela Recorrente. Conforme essa tabela, em 2016, dos R\$ 353.070.303,33 auferidos pela Recorrente no total, R\$ 295.795.937,00 correspondem ao CNAE 829. Por sua vez, em 2017, do total de R\$ 414.948.310,37 auferidos pela empresa, R\$ 256.080.866,96 correspondem ao CNAE 829. Dessa forma, ainda que se somassem os valores das receitas oriundas dos contratos 2700.0098853.15.2, 2500.0101816.16.2 e 2070.0100015.16.2, 2300.0100683.16.2, conforme a tabela abaixo, e as subtraísse da receita atrelada ao CNAE 829, este permaneceria sendo o CNAE preponderante nos dois exercícios:

	2016	2017
Contrato	receita do contrato	receita do contrato
2700.0098853.15.2,	2.505.992,68	7.514.906,44
2500.0101816.16.2	2.027.325,84	6.530.167,68
2070.0100015.16.2	4.838.147,82	9.137.827,27
2300.0100683.16.2	10.087.618,58	59.989.062,14
TOTAL	19.459.084,92	83.171.963,53

Diante do exposto, não tendo se desincumbido a Recorrente de seu ônus probatório, deve ser mantido, na íntegra, o lançamento.

3.3. Alteração da alíquota do RAT e recolhimentos feitos a título de CPRB

Como exposto na análise das preliminaracordes, sustenta a Recorrente que haveria erros na apuração do débito fiscal. Tais erros seriam decorrentes dos fatos de que (i) a reclassificação do CNAE preponderante da Recorrente reduziu a alíquota de RAT por ela devida de 3% para 2% e, a despeito disso, o despacho decisório não abateu esse crédito do montante devido; e (ii) que o despacho decisório também não teria abatido do montante devido os montantes recolhidos pela Recorrente nos exercícios de 2016, 2017 e 2018 a título de CPRB por meio de DCOMPs e parcelamento.

O acórdão recorrido considerou que tais alegações não teriam o condão de anular o lançamento e que, em razão disso, elas deveriam ser analisadas como mérito recursal. Com efeito, decidiu que inexistiriam reparos a serem feitos ao despacho decisório, eis que este teria se restringido a formalizar a glosa das compensações; que ante as distintas naturezas da CPRB e da contribuição sobre a folha e à falta de previsão normativa, seria inviável o aproveitamento dos recolhimentos de uma em relação à outra; e que eventual pagamento a maior deveria ser objeto de pedido de restituição ou compensação próprio:

Outra preliminar sustentada pela Manifestante diz respeito à defesa da nulidade do Despacho Decisório em razão de suposto erro incorrido na apuração do débito fiscal. Ao considerar que a CNAE 8299-5, enquadrada pelo Setor Fiscal, teria alíquota RAT de 2%, enquanto para o CNAE 4299.5.9, recolhida pela Interessada, foi com a alíquota de 3%. Tem-se que a análise da CNAE adequada à realidade da Interessada será feita em sede de mérito, aqui, no território das preliminares, observa-se que o objeto do presente processo decorre de uma ação fiscal que visava a análise das compensações tributárias e não revisão de todo lançamento tributário. Se, eventualmente, a conclusão da análise de

mérito for pela revisão da CNAE e em razão disso gerar uma tributação a menor da GILRAT ajustada, quando esta decisão adquirir o status de irreformável, abre-se para a Interessada a possibilidade de retificar a GFIP, com a nova CNAE, e gerar um crédito passível de restituição ou compensação em decorrência do pagamento maior que o devido. Portanto, não há nenhuma nulidade do Despacho Decisório que se ateve aos fins declarados pela ação fiscal.

Aduz a Manifestante que a autoridade fiscal ignorou os valores já recolhidos a título de CPRB. Também aqui, não se verifica nulidade no Despacho Decisório, que se restringiu a formalizar a glosa das compensações e, não se pode perder de vista, que a Contribuição Previdenciária sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título e a CPRB são tributos diferentes, com base de cálculo, alíquotas e regime jurídicos diferentes, sem previsão normativa para o aproveitamento desta na constituição do crédito pela GFIP, como ocorre no vertente caso. Ao, eventualmente, consolidar, em sede de mérito, a realidade decorrente da manutenção do Despacho Decisório, surge para a Interessada o direito à restituição ou compensação em razão do pagamento indevido de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, tão logo esta decisão se torne irreformável.

Como bem decidiu o acórdão recorrido, o objeto do presente processo é a glosa das compensações declaradas pelo sujeito passivo em GFIP.. Dessa forma, não se pode dizer que houve erro da autoridade em relação à não apropriação dos valores relativos ao RAT e à CPRB, já que tal análise extrapolaria o objeto do presente processo.

4. O pedido de perícia

Por fim, a Recorrente requer, subsidiariamente, a realização de perícia, apresentando quesitos e indicando assistente técnico. Segundo alega, seria necessária perícia técnica para se identificar a natureza da receita preponderante e a consequente definição da CNAE preponderante.

Tal pedido, no entanto deve ser rejeitado. A perícia não serve para o fim de suprir material probatório a cuja apresentação está a parte pleiteante obrigada. Em outras palavras, pretende o contribuinte, por via da prova pericial, que sejam produzidas as provas que embasam as informações, cujo ônus cabe a ele próprio.

Nesse desiderato, os elementos de prova a favor do Recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de perícia ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

5. Conclusão

Diante do exposto, voto por CONHECER o recurso voluntário, REJEITAR suas preliminares e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi

Fl. 19 do Acórdão n.º 2401-011.763 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10730.728890/2020-89