



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720013/2019-10
ACÓRDÃO	2102-003.591 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FARMOQUIMICA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

ALEGADA NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE DEDUÇÃO DE VALORES JÁ RECOLHIDOS. MERO ERRO MATERIAL.

Não merece acolhimento a preliminar de nulidade do auto em virtude de mero erro material que desconsiderou a possibilidade de dedução de valores já pagos a título de contribuições sociais, do mesmo período, devendo-se, no entanto, em face do reconhecimento do erro material, admitir a necessidade de que sejam deduzidos, dos créditos tributários lançados, tais valores.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO FÁTICA DA RECEITA BRUTA DECORRENTE DAS OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Em que pese a previsão constante no art. 8º, §2º, da Lei nº 12.546/2011, da possibilidade de aplicação da CPRB sobre as receitas de operações decorrentes de industrialização por encomenda, estas operações devem estar adequadamente demonstradas no âmbito do processo administrativo, sem as quais não é devido o reconhecimento da operação de venda e, consequentemente, não é possível aferir a devida CPRB.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Considerando que a multa de Ofício integra o crédito tributário, nos termos do art. 161, do CTN, os juros de mora incidirão sobre o total do crédito tributário, à luz da interpretação literal dos arts. 29 e 30, da Lei nº 10.522/2002, e em consonância com a Súmula CARF nº 108.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ORIGINARIO POR ORGAO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar originariamente sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar a dedução de eventuais valores recolhidos em excesso a título de CPRB, relativamente ao período autuado, considerando o regime misto de contribuição previdenciária. Os valores deverão ser apurados na fase de liquidação do acórdão

Assinado Digitalmente

YENDIS RODRIGUES COSTA – Relator

Assinado Digitalmente

CLEBERSON ALEX FRIESS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Cleberson Alex Friess (Presidente),

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 924/959), interposto em face do Acórdão **DRJ/REC** nº 11-64.318, de 22 de agosto de 2019 (fls. 900/915), prolatado pela da 7ª

Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação (fls. 822/855) interposta pelo sujeito passivo.

2. O Acórdão DRJ/REC nº 11-64.318 (fls. 900/915), ora recorrido, **está assim ementado:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. FABRICAÇÃO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Para que o autor da encomenda possa apurar a contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), é necessário que execute, ainda que parcialmente, quaisquer das modalidades de industrialização previstas no RIPI/2010, que resultem nos produtos classificados nos códigos discriminados na legislação de regência, uma vez que a substituição se aplica apenas aos produtos efetivamente industrializados pela empresa.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL.

Somente se aplica a tributação pela contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta (CPRB) à pessoa jurídica equiparada a estabelecimento industrial que realizar qualquer das operações de industrialização indicadas no regulamento do IPI (RIPI).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. CABIMENTO.

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual também faz parte a multa lançada de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

CONSTITUCIONALIDADE. DISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

PROVAS. APRESENTAÇÃO. MOMENTO. IMPUGNAÇÃO.

Afora as exceções previstas na lei, a impugnação deve estar instruída com as respectivas provas que sustentem o direito afirmado pelo sujeito passivo, sob pena de preclusão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

3. O presente processo se encontra instruído ainda com o Relatório Fiscal, fls. 40/48 (com cópia nas fls. 887/895), o qual entendeu que a empresa contribuinte, ao utilizar o campo “compensação” da GFIP, conforme previsão contida no **Ato Declaratório**

Executivo Codac nº 93, de 19 de dezembro de 2011 (Publicado(a) no DOU de 20/12/2011, seção , página 63), teria informado na “compensação” valor maior do que o devido, o que teria reduzido a contribuição patronal a pagar, merecendo destaque o Anexo V de referido Relatório Fiscal (fls. 761/765), no âmbito do qual se encontram os valores declarados em GFIP e os respectivos valores cobrados no Auto de Infração.

4. A partir de referido Relatório Fiscal, portanto, foi lançado Auto de Infração (fl. 877), cuja síntese do valor principal é o seguinte:

Competência	Forma de Apuração	Base de Cálculo	Alíquota	Valor Devido
01/2014	Valor de contribuição			198.093,27
02/2014	Valor de contribuicao			129.067,01
03/2014	Valor de contribuição			146.862,25
04/2014	Valor de contribuição			169.207,05
05/2014	Valor de contribuição			186.096,21
06/2014	Valor de contribuicao			196.753,35
07/2014	Valor de contribuição			203.921,99
08/2014	Valor de contribuição			205.729,13
09/2014	Valor de contribuição			208.335,21
10/2014	Valor de contribuicao			239.045,95
11/2014	Valor de contribuicao			227.787,58
12/2014	Valor de contribuição			265.490,75
13/2014	Valor de contribuição			202.353,60
01/2015	Valor de contribuição			281.721,53
02/2015	Valor de contribuicao			161.304,32
03/2015	Valor de contribuicao			196.401,33
04/2015	Valor de contribuição			237.925,03
05/2015	Valor de contribuição			192.183,63
06/2015	Valor de contribuição			203.677,73
07/2015	Valor de contribuicac			204.217,25
08/2015	Valor de contribuição			212.683,29
09/2015	Valor de contribuição			204.223,89
10/2015	Valor de contribuição			258.677,16
11/2015	Valor de contribuicao			208.097,23
12/2015	Valor de contribuição			234.961,63
13/2015	Valor de contribuicao			178.939,18
Total por INFRAÇÃO				5.353.756,55
Total por Código de Receita				5.353.756,55
Total				5.353.756,55

Valor Devido =Base de Cálculo*Alíquota

5. Vale registrar que as colunas referentes à base de cálculo e à alíquota, no documento de fl. 877 não foram preenchidas, em decorrência de que o valor devido foi calculado de forma direta, a partir da diferença entre o valor devido a título de contribuição indicado em GFIP e o valor devido calculado pela fiscalização, conforme planilha

intitulada “Detalhamento dos valores em GFIP e cobrados no Auto de Infração” (761/765), a partir do percentual de receita desonerada, conforme cálculos dos percentuais devidos presentes nas fls. 47 e 48.

6. Ciente da intimação acerca do Acórdão DRJ/REC nº 11-64.318 (fls. 900/915), ocorrida na data de 19/11/2019 (fl. 920), a empresa contribuinte interpôs Recurso Voluntário na data de 18/12/2019 (fl. 921).

7. Em seu Recurso Voluntário (fls. 924/959), a empresa contribuinte alega, em síntese:

a) em sede de preliminar:

a.1) Nulidade do auto de infração por violação ao art. 142 do CTN (fl. 933);

a.2) Nulidade do auto de infração pelo excesso na Constituição do Crédito Tributário por Ausência de abatimento dos valores recolhidos a título de CPRB (fl. 938).

b) quanto ao mérito:

b.1) Possibilidade de tributação na forma da CPRB das operações de importação, industrialização por encomenda e distribuição exclusiva (fl. 943);

b.2) Ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício (fl. 952);

b.3) Confiscatoriedade e desproporcionalidade da multa aplicada (fl. 955).

8. Ao fim (fl. 957/958), requer a empresa contribuinte a procedência de seu Recurso Voluntário, declarando-se a nulidade do lançamento em razão: da ausência de fundamentação para a desconsideração das receitas decorrentes e venda de produtos importados, industrializados por encomenda e de distribuição exclusiva no cálculo da CPRB; da falta de demonstração dos cálculos efetuados na identificação do valor pretensamente não recolhido ou recolhido de forma equivocada – a título de CPRB; do excesso na constituição do crédito, tendo em vista a desconsideração dos valores de CPRB já recolhidos pela Recorrente.

9. É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Yendis Rodrigues Costa**, Relator

Juízo de admissibilidade

10. O Recurso Voluntário é tempestivo, na medida em que interposto na data de 18/12/2019 (fl. 921), em decorrência da ciência da intimação ocorrida na data de 19/11/2019 (fl. 920).

11. Presentes os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Preliminares

12. Em sede de preliminar, há duas teses aduzidas pela recorrente, a saber:

a.1) Nulidade do auto de infração por violação ao art. 142 do CTN (fl. 933);

a.2) Nulidade do auto de infração pelo excesso na Constituição do Crédito Tributário por **Ausência de abatimento dos valores recolhidos a título de CPRB (fl. 938).**

DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VIOLAÇÃO AO ART. 142 DO CTN (FL. 933).

13. Relativamente à suposta violação do art. 142 do CTN, a empresa contribuinte aduz que a autuação teria sido precária, diante da ausência de fundamentação para desconsideração das receitas decorrentes de venda de produtos importados, industrializados por encomenda e de distribuição exclusiva no cálculo da CPRB e em decorrência da falta de demonstração dos cálculos efetuados na identificação do valor pretensamente não recolhido – ou recolhido de forma equivocada – a título de CPRB.

14. A auditoria, conforme detalhado no relatório fiscal (fls. 40/49), apontou a exigência de contribuições incidentes sobre a folha de pagamentos, com base no artigo 22 da Lei nº 8.212/1991. Essa cobrança decorre da dedução indevida e excessiva, na GFIP, das contribuições sobre a receita bruta (CPRB), conforme previsto nos artigos 7º a 9º da Lei nº 12.546/2011.

15. No Anexo IV – Enquadramento Mensal (fls. 658/710 e 711/760), a fiscalização identificou, para cada período de apuração, as receitas desoneradas e não desoneradas, considerando tanto os dados apresentados pela empresa quanto aqueles apurados pelo Fisco. Além disso, no Anexo V – Detalhamento dos Valores na GFIP e no Auto de Infração (fls. 761/765), o auditor demonstrou o cálculo do percentual da receita sujeita à

desoneração, o montante permitido para compensação na GFIP e o excesso compensado pelo contribuinte, objeto da exigência fiscal.

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

17. Ademais, o próprio Recurso Voluntário apresentada pelo contribuinte demonstra que ele compreendeu os fundamentos do lançamento, conforme se verifica nos trechos transcritos em sua defesa. A análise dessas informações revela que o sujeito passivo teve plena ciência dos aspectos do lançamento fiscal, sendo possível identificar que a exigência decorre da inclusão de determinados CFOPs, relativos a operações realizadas nos anos de 2014 e 2015, envolvendo produtos que não eram fabricados pelo Recorrente e, portanto, não estariam sujeitos à CPRB.

18. Portanto, resta evidente que o relatório fiscal forneceu todos os elementos necessários para a compreensão do lançamento, afastando qualquer alegação contrária apresentada no Recurso Voluntário, portanto, REJEITO A PRELIMINAR.

Da alegação de nulidade do auto de infração pelo excesso na Constituição do Crédito Tributário por Ausência de abatimento dos valores recolhidos a título de CPRB (fl. 938).

19. Quanto à preliminar de nulidade sob o argumento de que o auto de infração teria veiculado excesso quando da Constituição do Crédito Tributário por Ausência de abatimento dos valores recolhidos a título de CPRB (fl. 938), a empresa contribuinte entende que a fiscalização deveria ter abatido, do valor cobrado, valores pagos a maior a título de CPRB, em virtude da cobrança de contribuição social não desonerada a maior, **tais questões se confundem com o mérito da autuação e serão analisadas posteriormente neste voto.**

MÉRITO

DA VERDADE MATERIAL DA RECORRENTE (MODUS OPERANDI).

20. Antes de iniciar ao mérito, estabeleceremos algumas premissas bases para compreensão da realidade da Recorrente, relativa às atividades desempenhadas pela empresa recorrente, merecendo destaque os seguintes trechos contidos na impugnação (fls. 823, 831 e 951), *in verbis*:

1. A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado que, nos termos de seu estatuto social (doc. 01), dedica-se à indústria de produtos químicos e farmacêuticos, alimentícios e dietéticos, de limpeza e desinfetantes, de higiene, perfumes e cosméticos, pertencentes ou não à sociedade, propaganda desses mesmos produtos, importação, exportação, representação, serviços a terceiros, bem como, quaisquer outros conexos e correlatos e participação em outras sociedades, nos termos do artigo 3º do referido estatuto.

[...]

45. Especificamente quanto ao item “i” supra, da análise da íntegra do presente processo administrativo verifica-se que, a despeito de **a Impugnante ser uma empresa industrial, bem assim, de realizar a importação, industrialização própria e industrialização por encomenda em terceiro, a D. Fiscalização entendeu que parte da sua receita estaria fora da incidência da CPRB, de modo que deveria ser tributada pela folha de pagamento.**

[...]

128. As etapas prévias para **distribuição exclusiva dos produtos mencionados são, após a recepção da entrada dos produtos pela Recorrente, a separação, a classificação, o controle de garantia e de qualidade desses produtos.**

21. Disso se depreende que atividades como importação, exportação, representação, serviços a terceiros, separação de produtos, classificação e controle de garantia e qualidade, e a distribuição em si, não se afiguram como efetiva industrialização para fazer jus ao benefício da CPRB.

22. Nesse tocante, acertado o entendimento da DRJ, no Acórdão recorrido, a respeito da importação, nos seguintes termos:

“Assim, da interpretação sistemática dos dispositivos transcritos, tem-se que a CPRB somente incide sobre as receitas dos **produtos**

efetivamente fabricados pela empresa, não havendo uma identidade perfeita da sua hipótese de incidência com a do IPI.

Embora o importador seja equiparado a industrial pela legislação do IPI, se o estabelecimento importador não realiza qualquer processo de industrialização no produto importado, esta receita não se subsume à hipótese de incidência da CPRB.

[...]

Pelos mesmos fundamentos, os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento (industrialização por encomenda) são equiparados a industriais, conforme art. 9º, inciso IV, do RIPI. Contudo, somente serão contribuintes da CPRB caso realizem alguma operação adicional de industrialização com o produto. Caso contrário, a receita da operação com o produto industrializado por encomenda não será objeto da CPRB.”

23. Nesse sentido, em que pese o caso concreto seja diferente um ponto em comum é sobre a análise do caso a lei, para caracterização da industrialização, traz-se à colação, *mutatis mutandis*, excerto do voto do Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, proferido no Acórdão nº 9202-003.570, da 2ª Turma da CSRF, em sessão de 29/01/2015, no qual foi dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda para desconsiderar o enquadramento do sujeito passivo como agroindústria, após análise do caso em concreto:

“Em que pese a força da literalidade dos dispositivos legais, assume grande relevância o aspecto substancial da realidade sobre a qual a tributação incide. Não basta ater-se simplesmente à literalidade do texto legal; é necessária a busca pela realidade fática em persecução à verdade material. A reunião desses dois aspectos resultará na aplicação adequada da lei. Caso contrário, qualquer indústria (inclusive os grandes complexos industriais) que utilizasse no seu processo produtivo apenas parte do insumo produzido por ela própria, por menor que fosse, poderia se beneficiar do tratamento tributário especial”.

24. Realizadas essas considerações, tomo como verdade que a Recorrente não faz o processo de industrialização nesta atividade, diante disso passo à análise do mérito.

DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO, INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA E DISTRIBUIÇÃO EXCLUSIVA.

25. Quanto ao mérito, o cerne da questão é a Lei nº 12.546/2011 instituiu o regime da desoneração da folha de salários, permitindo que determinadas empresas recolhessem a contribuição previdenciária sobre a receita bruta, em substituição às

contribuições incidentes sobre a folha de pagamento, conforme previsto no artigo 7º dessa norma.

26. Todavia, o SEFIP (Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) não foi imediatamente adaptado para essa nova sistemática, permanecendo na lógica de cálculo das contribuições sobre a folha de pagamento. Diante dessa limitação operacional, o Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93, de 2011, estabeleceu diretrizes para que os contribuintes enquadrados no regime de desoneração efetuassem os ajustes necessários por meio do campo de compensação na GFIP.

27. O referido ato normativo determinou que, até a devida adequação do SEFIP, os contribuintes deveriam calcular a diferença entre a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) sobre a folha integral e o percentual proporcional à receita bruta das atividades não desoneradas. Essa diferença, representando o montante correspondente às atividades desoneradas, deveria ser lançada no campo “Compensação” da GFIP, garantindo a correta geração dos valores na Guia da Previdência Social (GPS).

28. No caso de empresas que auferem receitas tanto da fabricação de produtos desonerados (listados no Anexo I da Lei nº 12.546/2011) quanto de atividades não contempladas pela desoneração, aplica-se o regime misto de tributação previdenciária. Nessas situações, a empresa deve recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) e, simultaneamente, sobre a folha de pagamento, com a aplicação de um coeficiente de redução. Esse modelo permite que a desoneração seja parcial, pois a contribuição patronal não é integralmente substituída pela CPRB, mantendo-se a incidência sobre a folha proporcionalmente às atividades não desoneradas.

29. Assim, sendo a recorrente submetida ao regime misto de apuração da contribuição previdenciária, sua base de cálculo não deve ser o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, independentemente de sua vinculação às atividades desoneradas, conforme expressamente dispõe o inciso II do §1º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011.

30. No caso concreto a Recorrente, aduz a possibilidade de tributação na forma da CPRB das **operações de importação, industrialização por encomenda e distribuição exclusiva** (fl. 943), diferentemente do que teria defendido a fiscalização e a DRJ, o que suscitaria a consideração de operações dessa natureza, elevando-se o percentual de desoneração.

31. A empresa contribuinte entende, portanto, que tais operações sejam enquadradas como receitas desoneradas, e não como receitas não desoneradas como decidido pela fiscalização e pela DRJ.

32. De fato, a DRJ, no âmbito do Acórdão recorrido, ao tratar da matéria, assim decidiu:

Isso posto, no caso dos autos, o contribuinte reclama que supostas operações de importação e industrialização por encomenda foram excluídas pela auditoria da apuração das receitas sujeitas à CPRB. Como visto, tais operações, em princípio, não estão sujeitas à CPRB, salvo no caso de o contribuinte comprovar que realizou operação de industrialização com referidos produtos.

Na espécie, o sujeito passivo apenas listou alguns produtos na impugnação, que supostamente teriam sido adquiridos por importação e industrializados por sua encomenda sem, no entanto, comprovar tais operações, mormente que a industrialização teria sido efetuada por outro estabelecimento da mesma empresa. De notar-se que os anexos doc.06 e doc.07, referidos na impugnação, não foram trazidos aos autos pelo Impugnante. Ainda que houvesse comprovado a importação e/ou a industrialização por encomenda, teria ainda que comprovar que realizou com tais produtos, operação de industrialização definida no art. 4º do RIPI. Não se desincumbindo do ônus de comprovar suas alegações, estas devem ser desconsideradas.

Diante dos fatos, por não ter comprovado que realizou a importação e a industrialização por encomenda de produtos, nem ter demonstrado que realizou, no seu estabelecimento, operação de industrialização com referidos produtos, tem-se por acertado o procedimento fiscal ao não considerar as receitas obtidas na venda destes produtos como sujeitos à CPRB. Impugnação improcedente.

33. Assim, na fl. 943, a empresa contribuinte defende a aplicação da Lei Federal nº12.546/2011, utilizando-se, no entanto, da redação do *caput* do art. 8º dada pela Lei de nº 13.670 de 2018, cujo *caput* não se encontrava vigente ao tempo dos fatos geradores 2014 e 2015 de que trata o presente processo.

34. Assim, de forma adequada, o *caput* do art. 8º da Lei n.º 12.546/2011 foi alterado diversas vezes pela legislação, merecendo destaque as seguintes redações, vigentes ao tempo dos fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2014 e 2015, *in verbis*:

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III 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 12.844, de 2013)

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) (Vigência)

I - Aplica-se apenas em relação aos produtos industrializados pela empresa; (Incluído pela Lei nº 12.715) Produção de efeito e vigência

II - Não se aplica: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

a) a empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas no caput, cuja receita bruta decorrente dessas outras atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total; e (Incluída pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

[...]

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

35. Por sua vez, o conceito de industrialização é aquele definido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, a saber:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único , e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único) :

I - A que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - A que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - A que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - A que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

36. Portanto, não há, em referido Decreto nº 7.212/2010, o conceito de “industrialização por encomenda”, em que pese seja mencionada a sua possibilidade, do mesmo modo como ocorre no Decreto nº 2.637/1998.

37. Nesse tocante, tratando-se da matéria de direito, não cabe a aplicação da CPRB sobre operações de importação (que não estão relacionadas ao processo de industrialização ou industrialização por encomenda) e **sobre operações de distribuição exclusiva** (que não estão relacionadas ao processo de industrialização ou

industrialização por encomenda), cabendo, no entanto, a sua aplicação, à industrialização por encomenda (prevista no art. 8º, §2º, da Lei nº 12.546/2011).

38. Isso porque a Lei nº12.546/2011 não tratou de industrialização por equiparação, como quis fazer crer a empresa Recorrente em seus argumentos constantes na fl. 944, tendo se limitado o art. 8º, §2º, da Lei 12.546/2011 a buscar os conceitos de industrialização e industrialização por encomenda, sem incluir as hipóteses de industrialização por equiparação, cuja interpretação extensiva ou interpretação analógica, para incluir tais hipóteses de receita de produtos decorrentes de industrialização por equiparação, violaria o art. 108 do CTN, que somente admite outras hipóteses de interpretação em matéria tributária quando da ausência de disposição expressa, em homenagem à interpretação literal.

39. Ademais, ainda que a contribuinte tivesse demonstrado a possibilidade de consideração das receitas decorrentes de produtos objeto de industrialização por encomenda, o que não ocorreu, a possibilidade legal (**matéria de direito**) somente poderia ser aplicada se associada a sua aplicação a uma **matéria de fato** que tivesse sido adequadamente demonstrada, por meio da identificação, pela empresa Recorrente, de quais teriam sido os exatos valores de receita, com as devidas referências em notas fiscais, sido decorrentes de vendas de produtos objeto de industrialização por encomenda, o que não foi demonstrado pela empresa contribuinte.

40. Assim, não basta alegar a matéria de direito desacompanhada da matéria fática devidamente sistematizada, referenciada e organizada, não assistindo razão de direito, à empresa contribuinte, que, apesar de mencionar o direito aplicável relativo à industrialização por encomenda, não identifica os valores e as respectivas notas fiscais comprobatórias dessa receita bruta decorrente de operações com produtos objeto de industrialização por encomenda.

41. A precariedade da demonstração se deve ao fato de que a empresa contribuinte se limita a indicar que as Notas Fiscais das operações de industrialização por encomenda se encontram previstas nos(“Doc. 5”), conforme disposto na fl. 959, e constantes nas fls. 3656 a 3668, as quais não possuem natureza de operação de venda de produtos industrializados, cujos valores estariam passíveis de compor a Receita Bruta, para fins de cálculo da CPRB, tendo se limitado as notas fiscais apresentadas a operações de devolução de remessa de industrialização por encomenda, sendo tais informações inúteis à análise da categorização da receita decorrente de produtos industrializados por encomenda como desonerada ou não desonerada.

42. Dessa forma, não somente deixando de observar o princípio processual da cooperação, deixou precluir o seu direito de apresentar as provas no primeiro momento em que manifestou sobre a existência de tais provas, conforme disposto no Decreto Federal nº 70.235/1972, a saber:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - A autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - A qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

43. Necessário considerar ainda que a finalidade da lei reside na compreensão de que argumentar e não provar é o mesmo que não alegar, merecendo destaque, ainda, os seguintes precedentes do CARF:

“Alegar e não provar, sem trazer nada para contrariar o trabalho existente é o mesmo que não alegar.” Acórdão nº 2202-01.673 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 15 de maio de 2012

“Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.” Acórdão nº 2202-008.151 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 08 de abril de 2021

“Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.” Acórdão nº 2202-009.741 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 04 de abril de 2023

44. Não assisti razão da Recorrente, sobre a alegação apresentada nego provimento.

DA ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

45. A empresa contribuinte alega, ainda, a ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício (fl. 952).

46. Assim, relativamente às alegações da recorrente de que os juros não podem incidir sobre a multa de ofício, necessário considerar que a multa de ofício integra o crédito tributário, sendo, portanto, passível de incidência de juros de mora, conforme previsto no art. 161 do Código Tributário Nacional, não merecendo provimento a argumento da recorrente, nesse tocante, ressaltando-se ainda que a aplicação da taxa

SELIC, na forma dos arts. 29 e 30, da Lei nº 10.522/2002, dá-se sobre os créditos de qualquer natureza, não estando excluídas as multas.

47. Nesse mesmo sentido dispõe a Súmula CARF nº 108, a saber: **“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”**, não merecendo provimento o presente argumento da recorrente.

DA ALEGAÇÃO DE CONFISCATORIEDADE E DESPROPORCIONALIDADE DA MULTA APLICADA

48. Acerca da alegação da contribuinte quanto à confiscatoriedade e desproporcionalidade da multa aplicada (fl. 955), necessário considerar que tais alegações se caracterizam como argumentos de índole constitucional, sendo relevante mencionar o que dispõe o entendimento sumulado do Carf acerca das alegações de inconstitucionalidade, no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

49. Desse modo, não seria possível apreciar referidos argumentos em lide administrativa, conforme supramencionado, não merecendo prosperar, portanto, o argumento da empresa contribuinte nesse sentido.

50. Não merece provimento, portanto, o recurso voluntário.

DO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DA CPRB

51. Por fim, faço análise no mérito da tese arguida pela Recorrente, sobre a possibilidade de compensação da CPRB recolhida, transcrevo o argumento que negou o pedido em decisão da DRJ:

Para tanto, a auditoria apenas verificou o percentual das receitas do Autuado objeto de desoneração, nos termos da Lei nº 12.546/2011, arts. 7º a 9º. **No entanto, a declaração da CPRB devida em DCTF e seu respectivo recolhimento não foram objeto do procedimento fiscal**, pelo que não se tem registrado nos autos se o sujeito passivo cumpriu suas obrigações, nem se houve excesso de recolhimento a este título, inviabilizando qualquer compensação pelo Fisco.

52. Neste ponto específico, divirjo do entendimento manifestado pela DRJ, uma vez que a análise do relatório fiscal, notadamente no item 04, revela uma abordagem que diferente do que foi decidido. A fiscalização consignou que a Recorrente apresentou os documentos comprobatórios dos DARF e respectivos comprovantes de pagamento, circunstância que, se não adequadamente observada, pode ensejar uma apropriação indevida por parte do Fisco e/ou uma extrapolação indevida da competência arrecadatória da Administração Tributária, violando princípios basilares do Direito Tributário, tais como a legalidade estrita (art. 150, I, da CF/88), a segurança jurídica e a vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF/88), transcrevo o item do relatório fiscal:

“4. A Empresa teve ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF em 17 de janeiro de 2018. Após o TIPF, foram lavrados outros Termos de Ciência de Continuidade do Procedimento Fiscal – TCCPF e Termos de Intimação Fiscal – TIF, todos integrantes do presente processo. A presente apuração foi feita com base em documentos baixados ou apresentados pela empresa, estando os principais abaixo listados: - planilha eletrônica fornecida pela empresa com os dados das notas fiscais emitidas relativas a entradas e saídas de produtos/mercadorias, apuração da base de cálculo relativa ao recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB bem como os respectivos valores recolhidos em Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF; - Planilha eletrônica fornecida com os detalhes das notas fiscais emitidas, com a apuração da base de cálculo relativa ao recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB e com os respectivos valores recolhidos em Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF. Em anexo, o recibo autenticador dos arquivos magnéticos fornecidos (“BASE VENDAS 2014_CPRB_FISCAL.xlsx” e “BASE VENDAS 2015_CPRB_FISCAL.xlsx”). Em virtude do tamanho dos arquivos, foi anexado a este relatório, a título de amostragem, planilha contendo os detalhes das notas fiscais informadas nas respectivas planilhas para os meses de 06/2014 e 10/2015”.

53. Apesar da decisão mencionar o termo “compensação”, trata-se, na verdade, de aproveitamento dos valores já recolhidos, dos quais o recorrente tem direito.

53. Nesse sentido é o entendimento pacífico do CARF, conforme observa-se da recente decisão proferida pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

(...) DOCUMENTO VALIDADO APROVEITAMENTO DE VALORES RECOLHIDOS. IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO QUANTO AO MONTANTE DEVIDO APURADO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS RECOLHIDAS COM BASE NA RECEITA BRUTA (CPRB) CONSIDERADAS INDEVIDAS PELA AUTORIDADE LANÇADORA QUE ENTENDE CORRETO A EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA FORMA ORDINÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS E OUTRAS REMUNERAÇÕES A QUALQUER TÍTULO. ABATIMENTO DO QUE FOI RECOLHIDO. POSSIBILIDADE E DEVER LEGAL QUE NÃO SE CONFUNDE COM O INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. DEDUÇÃO COMO MEIO DE IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO A SER TRATADO NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MERO CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO MONTANTE DEVIDO. REVISÃO, CORREÇÃO, RETIFICAÇÃO E EXIGÊNCIA NO ÂMBITO DE COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE LANÇADORA. **O aproveitamento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta relativamente ao período fiscalizado não se confunde com o instituto da compensação tributária, que, como sabido, é regida e submete-se a toda uma sistemática própria prescrita nos termos e condições da legislação tributária de regência. O aproveitamento (ou abatimento) é meio de impugnação do lançamento de ofício a ser tratado no contencioso administrativo fiscal. A pretensão é de correta aplicação do critério de apuração do montante devido, podendo, também, ser conhecido como abatimento ou dedução, não se confundindo com a compensação tributária, que é objeto de procedimento próprio. É da competência da autoridade lançadora, inclusive sendo dever de ofício vinculado e obrigatório, a revisão, a correção e a retificação de declarações do contribuinte – em amplo poder de fiscalizar e corrigir a conduta deste –, e, ainda, a constituição da exigência da obrigação tributária.** Todas essas medidas podem se verificar no lançamento de ofício e, uma vez notificado o sujeito passivo, este pode impugnar pontos do procedimento que entenda equivocados, inclusive o não aproveitamento ou abatimento ou dedução dos valores recolhidos, ainda que declarados e recolhidos sob outros títulos e códigos quando a motivação do lançamento identifica tais situações e fundamenta um objetivo do contribuinte de pôr em erro a autoridade fiscal que explica os fatos efetivamente ocorridos e procede com o lançamento. A lógica da autuação fiscal condiciona e motiva o aproveitamento como critério de apuração do montante devido para redução dos valores já recolhidos. (Acórdão nº 9202-011.422, Relator Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicado em 30/09/2024)

55. Adoto como fundamento para a presente decisão as razões expostas no julgamento referido, cujos argumentos se mostram plenamente aplicáveis ao caso em análise. Nesse sentido, destaco a seguinte passagem do voto condutor do Acórdão nº 9202-011.422, que corrobora a conclusão ora adotada:

O caso destes autos trata da última hipótese, na qual este Colegiado já entendeu, em recente pronunciamento (em 18/06/2024, Acórdão n.º 9202-011.315), pelo aproveitamento dos valores recolhidos a título de CPRB no lançamento de ofício de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos, quando a autoridade lançadora afasta os atos do sujeito passivo de declarar e recolher as contribuições previdenciárias pela CPRB. Tenho em mente que o correto é o aproveitamento não se confundindo este com o instituto jurídico da compensação. Não é caso de compensar, mas sim de proceder com mero critério adequado de apuração do montante devido. DOCUMENTO VALIDADO Observe-se que a autoridade lançadora, no âmbito de sua atividade vinculada e obrigatória (CTN, art. 142, parágrafo único), tem, dentre vários deveres, o dever legal de determinar a matéria tributável e calcular o montante devido (CTN, art. 142, caput), ademais procede, na maior parte das vezes, com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiros, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato (CTN, art. 147, caput; combinado com o art. 150, caput, por ser lançamento por homologação), sendo que a autoridade lançadora deve retificar de ofício erros constatados na verificação fiscal (CTN, art. 147, §2º), especialmente quando comprova omissão ou inexatidão, por parte do contribuinte, no exercício da atividade de lançamento por homologação ensejando a revisão e o lançamento de ofício (CTN, art. 149, V), situação na qual os atos praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito não influem sobre a obrigação tributária (CTN, art. 150, §2º), porém estes atos devem ser considerados na apuração do saldo devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (CTN, art. 150, §3º). Destaca-se especialmente o seguinte a partir do CTN: Art. 150, § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito. § 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação. grifei é daí que decorre o dever de aproveitar em última instância o dever de aproveitar, sendo certo que deve haver um diálogo das normas, não havendo normas estanques no sistema. Tem-se um contexto inicial de lançamento por homologação, no qual o contribuinte pretende a extinção do crédito, ainda que sujeito a condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (CTN, art. 150, caput e § 1º), todavia a autoridade administrativa não considera a efetividade dos atos praticados (recolhimentos sobre CPRB e declarações), nem o entendimento do contribuinte de se sujeitar a CPRB, verificando omissões e inexatidões em suas declarações e nos recolhimentos, entendendo que são erros constatados, tudo a motivar o lançamento de ofício e o dever de retificação, que vai incluir o dever de aproveitar o que já recolhido ao erário público. DOCUMENTO VALIDADO, Por conseguinte, há sim normas concretas que atestam o dever de aproveitar o que já foi recolhido financeiramente, sem se confundir com o instituto da compensação. Há dever legal da autoridade lançadora de proceder com a revisão de ofício dos atos praticados, o que aponta para o dever de aproveitamento destes atos e consequentes recolhimentos. Aliás, o lançamento tem que conter

uma só lógica. Os elementos de fato estão interligados em uma só estrutura que motiva e condiciona o lançamento de ofício, de modo que este deve considerar os juízos de fato da situação revista e corrigida em dever vinculado e obrigatório. Isso decorre da própria capacidade contributiva do sujeito passivo e da praticidade da tributação. Aliás, o CTN prevê o instituto da imputação de pagamento (CTN, art. 163), apesar de não ser o caso da espécie, mas serve para demonstrar que a autoridade administrativa tem este ônus e dever de deduzir. Não se pode, igualmente, desprezar que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao contribuinte, em caso de dúvida quanto: à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (CTN, art. 112, II); à punibilidade (CTN, art. 112, III); à graduação da penalidade (CTN, art. 112, III). No caso de lançamento de ofício haverá, ao menos, a multa de 75% do lançamento de ofício. Esta precisa ser corretamente dimensionada, inclusive. O aproveitamento reduzirá a multa por reduzir o montante devido. Não deve o autuado suportar ônus ainda maior do que os legítimos interesses fazendários de ver entregue ao custeio público os valores tributários e penalidades devidas com suas apurações corretas; os valores já recolhidos acabam sendo uma espécie de antecipação já efetivada, o que pode ser reconhecido nas correções e revisões de ofício do lançamento (CTN, art. 149) como dever de apurar o montante devido (CTN, art. 142). Não deve a Fazenda Pública, além das multas que devam ser legitimamente geradas, utilizar de outros expedientes sancionatórios para a espécie, ainda que por omissão ao não corrigir e revisar de ofício (CTN, art. 149) a situação e indicar uma “certa ilegitimidade no pedido de aproveitamento” ou pretender tratar o caso como se fosse uma compensação para afastar o tema do contencioso em análise. Os próprios recolhimentos fazem parte da motivação do ato de lançamento, que procede com o contexto e a narrativa do ocorrido, condicionando e revelando os atos efetivamente praticados e os propósitos pretendidos, que são afastados para imperar a verdade material. Não se pode, doutro lado, desprezar após tal reporte, parte do contexto e ocasionar uma forma peculiar de sanção.

O aproveitamento é meio de impugnação do lançamento de ofício a ser tratado no contencioso administrativo fiscal, portanto. A pretensão é de correta aplicação do critério de apuração do montante devido, podendo, também, ser conhecido como abatimento ou dedução, não se confundindo com a compensação tributária, que é objeto de procedimento próprio. DOCUMENTO VALIDADO É da competência da autoridade lançadora, inclusive sendo dever de ofício vinculado e obrigatório, a revisão, a correção e a retificação de declarações do contribuinte – em amplo poder de fiscalizar e corrigir a conduta deste –, e, ainda, a constituição da exigência da obrigação tributária. Todas essas medidas podem se verificar no lançamento de ofício e, uma vez notificado o sujeito passivo, este pode impugnar pontos do procedimento que entenda equivocados, inclusive o não aproveitamento ou abatimento ou dedução dos valores recolhidos, ainda que declarados e recolhidos sob outros títulos e códigos quando a motivação do lançamento identifica tais situações e fundamenta um objetivo do contribuinte de pôr em erro a autoridade fiscal que explica os fatos efetivamente ocorridos e procede com o lançamento, condicionando-

o e delimitando-o de acordo com os fatos reportados na motivação do ato. A lógica da autuação fiscal condiciona e motiva o aproveitamento como critério de apuração do montante devido para redução dos valores já recolhidos. No final do dia, é importante a compreensão do Supremo Tribunal Federal (STF) ao sinalizar que “[a] constituição do crédito tributário deve se submeter à atividade administrativa plenamente vinculada, de modo que deve a autoridade fiscal zelar pela correta mensuração da carga tributária, tal como autorizada pela legitimação democrática (regra da legalidade e princípios da indisponibilidade do interesse público e da propriedade).” (Agravamento regimental no agravo de instrumento n.º 526.787, Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, acórdão publicado em 7 de maio de 2010)1. É, por isso, especialmente por coerência normativa, a partir da premissa fática construída pelo lançamento de ofício, que vincula, condiciona e motiva o lançamento perpassando pelo histórico dos recolhimentos já efetivados que entendo pelo aproveitamento ou pelo dever de lançar exclusivamente a diferença não recolhida, aplicando o correto critério de apuração do montante devido, inclusive sobre o viés do princípio da capacidade contributiva, contido no § 1º do art. 145 da Constituição Federal. Importa se ater a capacidade contributiva, a qual se traduz em duplo aspecto: (i) o substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do tributo ocorre “segundo a capacidade econômica” do contribuinte, não se podendo lhe exigir mais do que o “saldo” devido; e (ii) o adjetivo, na medida em que é facultado à Administração Tributária “identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”, havendo amplos instrumentos e poderes para buscar a verdade material e satisfazer a pretensão fiscal nos limites do aspecto substantivo, isto é, o dever de pagar tributos limitado ao “saldo” devido.

Reitero um destaque especial colhido no CTN: Art. 150, § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito. § 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação. grifei então, a autoridade lançadora ao lançar deve e tem o dever de aproveitar o que já foi entregue financeiramente para a Administração Tributária, deve considerar os atos praticados, dentre os quais os recolhimentos realizados. Por isso, a decisão recorrida ao corrigir este lapso está correta e deve ser mantida. Sendo assim, sem razão o recorrente (Fazenda Nacional).

56. Diante do exposto, assisti razão a Recorrente, somente em razão da redução de eventuais valores recolhidos em excesso a título de CPRB.

Conclusão

57. Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar a dedução de eventuais valores recolhidos em excesso a título de CPRB, relativamente ao período autuado, considerando o regime misto de contribuição previdenciária. Os valores deverão ser apurados na fase de liquidação do acórdão.

Assinado Digitalmente

Yendis Rodrigues Costa