



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.720164/2018-54
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2402-010.727 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2022
Recorrentes A YOSHII ENGENHARIA E CONSTRUCOES LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR EXONERADO SUPERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. MOMENTO DE AFERIÇÃO DO VALOR. DATA DE APRECIACÃO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. CONHECIMENTO.

Conhece-se de recurso de ofício interposto em face de decisão, que exonerou o sujeito passivo de tributo e encargos de multa, em valor total superior ao limite de alçada, o qual deve ser aferido na data de sua apreciação em segunda instância, nos termos do Enunciado de Súmula CARF nº 103.

MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO CABAL DA OCORRÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA. EXCLUSÃO.

Deve ser afastada a multa qualificada quando não se extrai dos autos a comprovação cabal da ocorrência de conduta dolosa do sujeito passivo.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA.

A pessoa jurídica pode ou deve, conforme o período de ocorrência dos fatos geradores, apurar contribuições patronais incidentes sobre a receita bruta, em substituição à contribuição patronal de 20% incidente sobre a remuneração de empregados e contribuintes individuais, somente relativamente às atividades e produtos para as quais a legislação tributária preveja tal possibilidade.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE / ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. APLICABILIDADE.

A multa de ofício é prevista em disposição legal específica e tem como suporte fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique imposto ou diferença de imposto a pagar. Nos casos de lançamento de ofício, onde resultou comprovada a insuficiência do recolhimento de imposto, é exigível a multa de ofício por expressa determinação legal.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

A partir de 1.º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. SÚMULA CARF 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

APROVEITAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS RECOLHIDAS. POSSIBILIDADE QUE NÃO SE CONFUNDE COM O INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O mero 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, determinando-se o abatimento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta no período fiscalizado.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado), Rodrigo Duarte Firmino e Vinícius Mauro Trevisan.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e de recurso voluntário em face da decisão da 8ª Tuma da DRJ/BHE, consubstanciada no Acórdão n.º 02-92.931 (p. 1.868), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório do recorrido *decisum*, tem-se que:

Trata-se de Auto de Infração – AI lavrado contra o sujeito passivo em epígrafe, com valor consolidado em 25/10/2018, de R\$ 35.840.783,55, relativo à contribuição previdenciária, código de receita 2141, referentes às competências de 01/2014 a 13/2015, (conforme formulário de autuação de fls. 1.130/1.136).

Consta no relatório dos autos de infração (fls. 1.139/1.159), conforme segue.

Por meio do AI foram lançadas contribuições previdenciárias previstas nos inciso I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, incidentes sobre o salário de contribuição dos segurados empregados e contribuinte individual, declarados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, no período de 01/2014 a 12/2015, inclusive o décimo terceiro salário.

Atividade econômica.

O contribuinte tem como objeto social “Atividade de Engenharia Civil, compreendendo a indústria da construção civil, em regime de administração e por empreitada, estudo e elaboração de projetos técnicos de edifícios industriais, comerciais e residenciais, cálculos, orçamentos, laudos periciais, medições, especificações e quaisquer outros serviços de natureza técnica; comercialização e incorporação de imóveis; loteamentos; obras de saneamento, pavimentação, pontes e viadutos. Atividade de Engenharia Mecânica, compreendendo projetos e instalações industriais; projetos, gerenciamento e instalações de redes de transporte de hidrocarbonetos. Locação e administração de imóveis próprios”, consoante a Cláusula 2ª do Contrato Social Consolidado, constante da 40ª Alteração do Contrato Social, fls. 10/11.

Análise da contabilidade.

Em 19/9/2018, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal - TIF nº 5, com ciência pessoal, em 24/9/2018 (fls. 858/865), solicitando a confirmação dos dados de receita bruta, conforme dados da "conta Razão", anos 2013 e 2014 (conforme detalhamento às fls. 866/907).

Em seguida, a fiscalização identificou a maior receita auferida (conforme demonstrado em tabela incluída no item 24 do relatório fiscal - fls. 1.148/1.149) com base nos registros contábeis da empresa referentes aos exercícios de 2013 e 2014, que o contribuinte utilizou como base para apurar o valor das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta e sobre a remuneração dos segurados (anexos ao relatório fiscal).

Desse modo, a autoridade tributária concluiu que a atividade principal da empresa, em 2013 e 2014 (exercícios anteriores aos de apuração das contribuições), foi a “Incorporação de Empreendimentos Imobiliários” nos termos da Lei nº 4.591/1964.

Diante dessa constatação, a fiscalização concluiu que o contribuinte não se sujeita à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, conforme previsto no inciso IV do artigo 7º da Lei nº 12.546/2011 (em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991), ainda que realize a construção das edificações incorporadas.

Consta, ainda, no relatório fiscal que, para essa conclusão foram analisados diversos documentos relativos à "incorporação imobiliária", como opção pelo RET, Registro Imobiliário, dentre outros, conforme consta às fls. 216/830.

Fatos geradores.

Constitui fato gerador, a remuneração dos segurados declarada nas GFIP, com ajuste indevido das contribuições devidas, a seu cargo, previstas nos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 24/7/1991.

Divergências entre os dados declarados em GFIP, GPS e a Planilha de controle interno da empresa relativamente a compensações efetuadas.

De acordo com o relato fiscal, em 28/6/2017 foi emitido TIF n.º 03, solicitando a apresentação de demonstrativos dos valores ajustados em GFIP, referentes as retenções e compensações, no período de 01/2014 a 12/2015, inclusive o 13º: a) valores compensados decorrente a recolhimento indevido ou a maior; b) valores compensados a título de ajuste de CPRB; c) demais valores compensados decorrente de processos administrativos ou judiciais; d) retenção de Nota Fiscal de prestação de serviço.

Por meio de análise dos documentos de controle interno apresentados pela empresa, cotejados com as GFIP e os recolhimentos efetuados, verificou-se a existência de divergências de ajustes a maior declarados em GFIP. Procedeu-se, então, a novo cálculo segundo os dados declarados em GFIP, GPS e a Planilha de controle interno da empresa.

Uma vez apurados os ajustes divergentes nas GFIP, essas informações foram encaminhadas ao contribuinte para análise e justificativa (conforme documento de fls.1.122/1.129 e TIF nº 04 de fls. 844/851).

A empresa apresentou carta resposta com justificativas das diferenças apuradas e apresentou planilhas com informações corrigidas. As informações trazidas pelo contribuinte não deixam clara a origem dos valores ajustados a maior.

Por essa razão, foi constituído o crédito das diferenças de contribuições apuradas, na competência 12/2015 (fl. 1.129), considerado o saldo acumulado no período de 01/2014 a 12/2015.

Ajuste de CPRB.

O contribuinte procedeu o ajuste da CPRB conforme disposto no Ato Declaratório Executivo Codac nº 93, de 19/12/2011, artigo 2º.

Considerando que o contribuinte, no período de 2014 e 2015, não estava amparado legalmente para opção pela substituição tributária da CPRB foi efetuado o levantamento das contribuições informadas como desoneradas, ajustadas nas GFIP que serviram de base para o cálculo da contribuição previdenciária (conforme planilha demonstrativa, apresentada pela empresa, em atendimento ao item 3 do TIF nº 03, e arquivos digitais constantes do recibo de entrega de arquivos digitais, fls. 842 a 843).

Para tanto, foram extraídos dos dados da planilha “Conferencia_GFIP_GPS_PLANILHA EMPRESA-A Yoshi Engenharia e Construções Ltda”, linhas “E” e “F”.

Nas linhas “E” e “F” constam os valores relativos a “Compensação Desoneração” objeto do lançamento de ofício no presente procedimento fiscal (demonstrado em tabela do item 39 do relatório fiscal).

Aplicação da multa qualificada.

O procedimento descrito e utilizado pela empresa, de forma indevida, para o recolhimento das contribuições previdenciárias, resultou no seu enquadramento no grupo das empresas beneficiadas com o recolhimento pela CPRB, evitando a ocorrência do fato gerador de contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento.

Ao agir desta forma, a empresa infringiu a legislação e foi aplicada multa qualificada, no percentual de 150%.

A legislação que ampara a aplicação da multa foi citada no item 41 do relatório fiscal (fls. 1.156/1.157).

Defesa.

O autuado foi cientificado da atuação conforme Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal (fls. 1.160/1.161) em 6/11/2018, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl. 1.164) no qual consta que seu representante legal, Leonardo Makoto Yoshi foi cientificado da atuação.

Em 5/12/2018, conforme Termo de solicitação de juntada (fl. 1.168), o autuado apresentou impugnação (fls. 1.187/1.275), na qual, essencialmente:

Informa que a impugnação submete à Delegacia da Receita Federal de Julgamento o conhecimento de todas as questões suscitadas em contraditório amplo, com efeito suspensivo, como determina o inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional - CTN.

Requer, também, que todas as intimações, relacionadas aos atos processuais do presente feito, sem prejuízo de sua intimação pessoal sejam remetidas ao advogado signatário da peça de defesa.

Razões da impugnação.

Apresenta um breve histórico e traz informações sobre seu objeto social.

Contribuinte diferenciado - Acompanhamento fiscal e Segurança Jurídica. homologação dos lançamentos até agosto de 2014. Efeitos segundo o artigo 146 do CTN.

Diz ser considerado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB “Contribuinte Diferenciado” – e-MAC que é um sistema utilizado como um dos canais de comunicação entre RFB e o contribuinte diferenciado.

Aponta que vem sendo acompanhado, conforme Mensagem Eletrônica e-MAC n.º 004938 CNPJ: 78.016.003, datada de 22/8/2014, em que verifica os níveis de arrecadação previdenciária da empresa, onde diz ter sido constatado:

- a) Queda de recolhimento dos DARFs 2985, referente à CPRB (Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta) do mês caixa MARÇO/14, na comparação com FEVEREIRO/2014, ou seja competências 02/14 e 01/14, conforme segue: [...] motivo pelo qual intima-se o contribuinte a apresentar JUSTIFICATIVA dos valores considerados como base de cálculo para a citada contribuição, ou seja, o Valor da Receita Bruta das atividades alcançadas e das não alcançadas pela DESONERAÇÃO da Folha de Pagamento para as duas competências citadas (01/14 e 02/14).
- b) Queda da massa salarial referente aos empregados da competência 01 para competência 02/14, ou seja, foi reduzida a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a Folha de Pagamento para os mesmos. Por esse motivo solicitamos o resumo da FP da empresa (total) consolidado) para as duas competências citadas.
- c) Para as competências de janeiro a abril/2014 solicitamos planilha com demonstrativos dos valores compensados nas GFIPs (referentes a retenções dos 11%, DESONERAÇÃO da FP e outras se houver).

Afirma que essa intimação foi para apresentar os documentos na Delegacia da Receita Federal em Londrina, Rua Brasil, 865, sala 25 e que ela foi atendida. Disserta sobre as justificativas apresentadas.

Assevera que muito antes da lavratura do Auto de Infração tinha acompanhamento e prestava informações e declarações como “Contribuinte Diferenciado –e-MAC” ao órgão local da Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo acompanhado e justificando os aspectos e circunstâncias de suas operações. Aduz que até a autuação, não houve qualquer restrição ou divergência quanto às suas declarações, informações e cumprimento das obrigações acessórias da legislação.

Afirma que, desde o momento em que a Lei n.º 12.546/2011 (alterada pela Lei n.º 12.844/2013) incluiu no inciso IV do artigo 7º (“as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0) o seu acompanhamento pela RFB tem sido mantido e sempre lhe deram segurança quanto aos critérios adotados no cumprimento de suas obrigações (principais e acessórias) em conformidade com a lei.

Diz que a Lei n.º 12.546/2011 (com a redação dada pela Lei n.º 12.844, de 19/7/2013, publicada no DOU de 19/7/2013 – edição extra), regulou, de forma peremptória e imperativa, aspectos concernentes às obras das empresas relacionadas no inciso IV do

caput do artigo 7º. Cita legislação, notadamente, o § 9º do artigo 7º da referida Lei nº 12.546/2011.

Alega que o texto, além de elucidativo é imperativo e afasta dúvida ao utilizar o verbo contribuir, no seu tempo futuro: “contribuirão sobre o valor da receita bruta”, quanto ao fato de que:

a) as empresas relacionadas no inciso IV do caput do artigo 7º, da Lei nº 12.546/2011 (alterada) – exoneração da base de cálculo sobre a folha de pagamento substituída pela receita total – enquadram-se no referido caput do artigo 7º;

b) em todas as hipóteses do § 9º do artigo 7º, todas as obras matriculadas no Cadastro CEI seriam tributadas sendo que, as do inciso I, com base na folha de pagamento; as do inciso II, na forma do caput (exoneração da folha de pagamento); as do inciso III alberga solução mista por parte da empresa, “poderá ocorrer” diz a regra, “tanto na forma do caput, como na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212”, mas sem a condicionante de ser até o término da obra;

c) para as obras referidas no inciso IV, cujas matrículas no CEI sejam feitas após “o primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei,” o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até seu término”; e

d) a opção a que se refere o inciso III do § 9º será exercida de forma irrevogável e “será aplicada até o término da obra”. As demais hipóteses contribuirão sobre a receita bruta até o término da obra.

Ressalta que essas regras de enquadramento, contidas são irrevogáveis e deverão ocorrer na forma do caput até o seu término (da obra). Diz que com tais determinações, tomando por base o Cadastro Específico do INSS – CEI, todas ocorridas no ano de 2013/2014, como demonstrado e comprovado nos autos, não é possível aplicar-se nas operações da classe 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0 quaisquer restrições até o término das obras como faz o Auto de Infração (a Lei não iria incluir opção e condição de forma irrevogável com uma mão e retirá-la com outra).

Diz que tais fatos e regras legais não poderiam ser desconhecidos dos procedimentos da fiscalização, pois lhe foram informados com detalhes, obra por obra, matrícula por matrícula. Aduz que isso é uma regra para cumprimento futuro e que a Lei não “disse” “contribuíram” (pretérito perfeito) e sim contribuirão (futuro).

Aponta que esses são os dados dos lançamentos por homologação (artigo 150 do CTN e disposições da Lei nº 8.212/1991) e que eles não tiveram qualquer apreciação no procedimento instalado, desde o “Termo de Início do Procedimento Fiscal” de 23/3/2018, que culminou com o Auto de Infração lavrado sem que tivesse previamente atendido as normas vinculantes do Código Tributário Nacional e da própria Lei nº 8.212/1991 (alterada), do Decreto nº 70.235/1972 e da Lei Federal nº 9.784, de 29/1/1999.

Diz que atendeu a norma de ordem pública de natureza imperativa em seus procedimentos e questiona como é possível pretender imputar-lhe infração se não houve apreciação dos esclarecimentos e declarações prestados de que as obras que estavam inscritas no CEI, durante os anos de 2013 e 2014, teriam que ser tributadas segundo determina imperativamente o § 9º, do artigo 7º da referida Lei.

Alega que o exame dos seus atos, como “Contribuinte Diferenciado – e-MAC, com a prestação de declarações e informações em GFIP, GPS e DARF (como obrigação acessória em lançamentos por homologação) e demais normas específicas dirigidas à autoridade fiscal em procedimento de verificar a sua homologação não se prestam, nem validam a lavratura do Auto de Infração sem que haja apuração de fato estranho a todos os dados, declarações e informações prestadas, não só nos lançamentos anteriormente verificados e justificados em 22/8/2014 (Mensagem Eletrônica e-MAC: 004938), mas em todas as informações, declarações, comprovações exigidas, guias de pagamento rigoroso das Contribuições e atenção às especificidades da Lei nº 12.546/2011.

Extinção até 22 de agosto de 2014, por homologação dos créditos lançados nas GFIPs, GPS e DARFs (§1º do art. 150, do CTN).Efeitos do Art. 146, do mesmo CTN)

Alega que o auto de infração é totalmente inválido, como nulo é o presente processo, por ser iniciado de forma não autorizada pelas normas do CTN, legislação específica aplicável, com exigências arbitrárias e ilegais.

Diz que não se pode atribuir sonegação, quando em ato estruturado legalmente em lançamento tributário por homologação em que o próprio sujeito passivo, em cumprimento de obrigação acessória (mas materialmente substancial) declara e presta as informações antecipadamente ao Fisco para que proceda a sua homologação.

Alega que "[...] não havia porque estranhar uma nova intimação datada de 23/03/2018, com uma serie de “itens a cumprir”, com vinte dias corridos de prazo para cumprir, que se seguiram a novas intimações seguintes, todas atendidas [...], cumprindo a intimação de 22/08/2014, homologatória dos lançamentos até aquela data, como se vê do volume de centenas folhas e planilhas e demais informações e declarações, constantes deste processo e seus anexos”.

Diz que não se está, neste processo, diante de qualquer sonegação de pagamento de contribuição previdenciária, pois nas peças e documentos constantes das diligências efetuadas, das planilhas apresentadas e compulsadas, das declarações e informações prestadas, não se encontrou qualquer omissão de receitas, nem de pagamentos em folha de salários de empregados, que não tivessem sido submetidas à tributação, constado de seus registros e escrituração fisco-contábil, tudo declarado e informado ao Fisco em GFIP, com o efetivo recolhimento em GPS dos valores apurados, aliás, não compensados no auto de infração (DARF, correspondentes).

Questiona por que, mesmo tendo em mãos os recolhimentos declarados em GFIP e nas GPS e DARF, não foram compensados, pela autoridade tributária, os recolhimentos dos valores que o auto de infração aponta que seriam devidos, mas não o são, e porque se fez incidir sobre os próprios recolhimentos feitos corretamente a multa de 150%.

Tece comentários sobre as normas que incidem sobre a prática de atos administrativos e sobre a conduta das autoridades tributárias.

Afirma que os valores apurados no auto de infração desconhecem os princípios e normas que regem os atos de homologação de lançamento, tal como previsto no artigo 150 do CTN, inclusive aquele específico do artigo 156, inciso II e as normas específicas da própria Lei nº 12.546/2011, exigindo contribuição indevida, agravada com penalidade de 150%.

Conclui que as autoridades tributárias, no presente caso, alteraram a interpretação, o sentido e aplicação das normas da Lei nº 12.546/2011, fazendo incidir, na forma dos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, a contribuição patronal sobre a desonerada folha de pagamento dos funcionários e demais colaboradores da empresa (utilizando somente as informações previamente declaradas em GFIP, GPS e DARF), nada fora do lançamento por homologação, e não consideraram os recolhimentos efetuados durante todo o período para homologação dos lançamentos por declaração.

Diz que a multa punitiva de 150% não se aplica à hipótese dos autos, pois se está na fase de homologação de lançamento, tendo a multa incidido, também, sobre todos os recolhimentos efetuados aos cofres da União e não compensados dos valores contidos no auto de infração.

Afirma que basta uma perícia para o caso de ser negada a sua colaboração aos atos dos Auditores responsáveis pelo Auto de Infração e a inclusão, nos valores exigidos pelo AI, de todos os recolhimentos efetuados que deviam ser compensados dos valores que supostamente seriam devidos, ainda porque os recolhimentos de que se trata são causa de extinção de crédito tributário, na forma do artigo 156 do CTN.

Alega que a autuação se prende a questão de interpretação que está sendo dada às normas que regem, o que vem se nomeando como “exoneração da folha de pagamento”.

Nulidade de lançamento por auto de infração de ofício, em hipótese de lançamento por homologação.**Nulidade do processo pela inobservância do devido processo legal.**

Tece considerações sobre o lançamento por homologação, sobre dispositivos normativos incluídos na Lei nº 8.212/1991 e sua aplicação ao seu caso, sobre a GFIP.

Assevera que erros materiais, equívocos contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame, não se prestam a agravar a situação do contribuinte, pois todos os dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse, se encontram à disposição dos Agentes da Fazenda ou, que podem ser, e foram obtidos pelo cumprimento do comando legal contido no inciso III do artigo 32 da Lei nº 8.212/1991.

Afirma que jamais deixou de prestar todos os esclarecimentos e fazer todas as declarações que lhe foram solicitadas e daquelas que, por ato próprio, em cumprimento das obrigações acessórias da legislação, prestou de forma completa, correta, com ética irrepreensível e boa fé, ainda que o Fisco possa delas discordar, mas por diverso entendimento ou interpretação.

Diz que as planilhas foram elaboradas com os dados concretos das informações e declarações prestadas, sobre o entendimento jurídico de como a dita “exoneração da folha de pagamento” foi aplicada, declarada e informada em todos os lançamentos efetuados, sem que houvesse qualquer omissão no recolhimento do que fora, com base em dados não controversos, apurado e pago, segundo o que exigia a Lei.

Homologação de auto lançamento até agosto de 2014. Artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Aponta que não ocorreu qualquer divergência nos dados fáticos apresentados, todos os fatos geradores considerados, suas bases de cálculo e valor devido, apurado segundo o entendimento jurídico assente quanto à desoneração, não acolhida pelos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, não obstante o acompanhamento pelo Sistema “Contribuinte Diferenciado –e-MAC, e intimação de 22/8/2014, atendida em 3/9/2014, sem qualquer objeção, desde então, firmando para a empresa a segurança jurídica de que seu entendimento e procedimento era correto, tanto que reconhecido os dados e justificativa declarados.

Alega que há total invalidade do processo, em razão de não ter o auto de infração, não obstante as informações sobre todas as obras e até suas matrículas nos CEI, e registros imobiliários, observado as normas aplicáveis ao seu caso.

Diz que, em razão da verificação se dar para homologação dos auto lançamentos, nem em notificação própria desta espécie de lançamento seria possível, pelo simples fato de não ocorrer diferença a ser recolhida, dentre as declaradas e informadas nas GFIP, GPS e DARF, cuja imputação, diante da clareza dos documentos apresentados, em tese, também poderia configurar um ato típico de excesso de exação.

Aponta que em agosto de 2014 a Fiscalização solicitou esclarecimentos, que foram prestados à exaustão sobre o atendimento das regras da Lei nº 12.546/2011. Aduz que, depois desse fato o Sistema e-MAC não recusou as informações e justificativas prestadas, nem prestou orientação dos esclarecimentos e declarações prestadas, nenhuma outra intimação ocorreu, não obstante a empresa continuasse no “Sistema de Contribuinte Diferenciado – e-MAC, da Delegacia da Receita Federal”.

Afirma que somente em 23/3/2018 (quase 4 anos depois) foi aberto pela Delegacia da Receita Federal em Londrina “Termo de Início do Procedimento Fiscal”, que chegou ao conhecimento da empresa posteriormente, sendo por esta atendido em 17/4/2018, como consta dos autos, com arquivos digitais validados e com recibo de entrega firmados pelo Auditor.

Conclui que houve duas verificações para homologação, aquela de agosto de 2014, abrangendo ao menos o período até seu encerramento, demonstram a homologação dos lançamentos por ato próprio da Autoridade Fiscal, fato que, segundo o artigo 146 do

CTN, impede adoção de modificação “nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua produção”.

Diz que tudo que se obteve com as intimações para prestar informações e declarações, documentos e dados da escrituração fisco-contábil, elaboração de planilhas, e das declarações em GFIP, GPS e DARF, se continham, como se contém nesse âmbito do lançamento por homologação. Aduz que não se encontrou qualquer omissão de receitas ou pagamento de operários que não se encontrassem nas folhas de pagamento de salários e remunerações dos empregados.

Tece considerações sobre a Lei nº 12.546/2011 e sobre a Lei nº 9.784/1999.

Afirma que o presente processo não se adequa ao lançamento de ofício, com lavratura de auto de infração, agravado com penalidade exacerbada e incompatível, por presunção incabível de sonegação, que não se sustenta diante das normas que compõe o ordenamento jurídico pátrio, quando todos os dados, fatos geradores e imposto devido foram declarados em cumprimento de obrigações acessórias da legislação, com os valores apurados recolhidos aos cofres públicos em guias legais, por expressa disposição da Lei nº 12.546/2011, artigo 7º, inciso IV, §§ 7º, 8º e 9º.

Alega que de posse de todos os elementos, informações e declarações que apresentou, a discordância dos auditores se atém exclusivamente nos critérios e interpretação jurídicos adotados para apuração do valor devido, desconhecendo a própria Lei e a imperatividade de suas determinações específicas, como se demonstrou em relação às obras matriculadas nos Cadastros Específicos do INSS – CEI. Aduz que os fatos geradores e suas bases de cálculos são as mesmas das informações e declarações em GFIP, GIA, DARF de recolhimento, controles fiscais e contábeis examinados pelas autoridades.

Assevera que a recusa oposta nos casos da CEI não tem qualquer pertinência legal, pois, por desconhecimento ou por interpretação desconforme às suas disposições legais específicas e impositivas (“contribuirão”) do § 9º do artigo 7º (“Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do caput as seguintes regras”) trazendo para seu campo de incidência a receita bruta das obras incluídas no inciso IV do caput do artigo 7º “durante todo o período de consecução das obras, até o seu término”.

Tece considerações sobre o CTN, sobre o lançamento tributário.

Conclui que o lançamento, que toma por base os dados, esclarecimentos e declarações do contribuinte, feitos para antecipar o recolhimento do valor apurado (devido), não permite que seja efetuado e revisto de ofício, para lavratura de auto de infração, como reza a literalidade do texto dos incisos do artigo 149.

Assevera que o rigor com que os incisos do artigo 149 tratam a possibilidade do lançamento ser efetuado e revisto pela autoridade administrativa, não deixa dúvida de que o § 2º do artigo 147 do CTN afasta aquela revisão de ofício.

Assevera que a discordância quanto aos critérios e entendimento dado à Lei nº 12.546/2011 não constitui hipótese para lavratura de Auto de Infração, nem para supor sonegação, e sim de proceder em conformidade com as disposições legais, com precedência de aplicação e exaustivamente dispostas em regras expressas que não podem ser afastadas para fins que coibidos pelas normas de estrutura do sistema tributário, da legislação ordinária (§ 2º do artigo 147 e incisos do artigo 149, do CTN, Lei Federal nº 9.784/1999, Lei nº 8.212/1991 e Decreto nº 70.235/1972), com nítido sentido de sanção política e coerção por meio de representação para fins penais.

Aponta que a declaração em DCTF (contempla os pagamentos das DARF), que equivale a GFIP e GPS e DARF, como procedimento de lançamento por homologação, dispensa a constituição do crédito tributário via lançamento de ofício. Cita decisão do extinto Conselho de Contribuintes e regras aplicáveis à DCTF.

Afirma que após prestar os esclarecimentos, como prestou corretamente, teria apenas que ser notificada da diferença apurada nos lançamentos por declaração, não os

homologando para: recolher o valor dito como “Divergência de Contribuição da Empresa – Informação Indevida de Ajuste de CPRB EM GFIP” (Como consta de fls 11 anexa ao Auto de Infração-doc. nos autos), com acréscimo de multa moratória.

Aduz que, se fosse o caso, no mesmo âmbito da notificação em Lançamento por Homologação, como é o caso, de recolhimento do valor apontado pelo Fisco como “Divergência de Contribuição em AJUSTE DE CPRB GFIP”, prestar informações e demonstrar erros e equívocos na apreciação da matéria tributável ou do entendimento adotado na interpretação da Lei nº 12.546/2011 e a invalidade da cobrança, que lhe outorgavam a situação regular perante o Fisco, circunstâncias processuais que foram suprimidas com consequências de ordem material e processual, ao devido processo legal, com exacerbação da multa a índice insuportável à sua capacidade contributiva e de efeito confiscatório de seu patrimônio, desatendendo à Lei Federal nº 9.784, de 29/1/1999, quanto aos princípios a serem cumpridos, do “devido processo legal”, exigência de razoabilidade, proporcionalidade, contraditório e segurança jurídica). Segue fazendo apontamentos sobre os dispositivos da Lei nº 9.784/1999 citando doutrina.

Assevera que não há como superar o vício da lavratura antecipada do auto de infração, em hipótese que a ele não se aplica, pois o que o devido processo legal exige, em situação como a que se discute, é a necessidade de notificar o contribuinte para prestar esclarecimentos (artigo 147 e §§ e incisos I, II e III do artigo 149 do CTN, e até do artigo 47 da Lei nº 9.430/1996), mesmo porque não poderia o Fisco por mera conjectura supor falta de pagamento do tributo.

Disserta sobre as normas indicadas como “Enquadramento Legal da Infração”, para concluir pela sua inaplicabilidade e invalidade para fundamentar uma tão gravosa e incabível imputação.

Afirma que a controvérsia que se instaurou não é de sonegação, nem de omissão de receitas, divergência sobre as remunerações de “Folha de Pagamento”, e sim pelo entendimento do Fisco que deveria recolher sobre a Folha de Salários e não como enquadrada nos grupos da CNAE 2.0 pela receita bruta na atividade de construção de edifícios, na proporção dessa atividade em relação à outra de incorporação.

Diz que quanto ao inciso IV do artigo 32, da Lei nº 8.212/1991, não há qualquer infração, pois declarou durante todo o período à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho do FGTS, todos os “dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS.

Afirma que estando cumpridas todas as obrigações acessórias, sendo tudo incluído e declarado em GFIP e guias de recolhimento (GPS) e demais informações acessórias prestadas rigorosamente ao Fisco, no âmbito do lançamento por homologação, do artigo 150 do CTN, e da própria Lei nº 8.212/1991, no inciso IV, não é possível falar em infração dessas normas para justificar lançamento por auto de infração. Aduz que, tanto é assim, que o § 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/1991, não indicado pelo Fisco, é expresso no sentido contrário ao pretendido neste processo, de que somente “havendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente”, é que a RFB pode “lançar de ofício a importância devida.

Diz que o § 7º do artigo 33, citado na peça como infringido, contraria literalmente a possibilidade de lavratura de Auto de Infração.

Requerimentos.

Requer seja provida a impugnação para que seja:

a) seja reconhecida a improcedência do lançamento por auto de infração, dada a extinção do crédito tributário, extinguindo-se o crédito tributário em constituição e cancelando-se a confiscatória multa punitiva de ofício aplicada de 150% dada a sua inteira invalidade e ilegalidade, e não fosse isso por não ocorrer fraude ou sonegação nos lançamentos efetuados em GFIP, GPS e DAREF, mas tão somente entendimento ou interpretação no Auto de Infração em desconformidade com o que foi aplicado por ele

(impugnante), em conformidade com as disposições imperativas (“contribuirão”) do § 9º do Artigo 7º da Lei nº 12.546, de 14/12/2011, em hipótese do inciso IV do artigo 7º da referida Lei;

b) seja convertido o Auto de Infração em peça de Notificação Fiscal, de procedimento de homologação de crédito constituído em auto lançamento, se entendido de forma diferente requerimento anterior, decretando a nulidade do AI, afastando-se e excluindo a cominação da multa punitiva de 150%, bem assim a Representação Fiscal para Fins Penais, por falta de supedâneo legal e fático para sua imputação, em razão do que dispõe o caput e seu § 2º, do artigo 147, do CTN, e não ocorrência das situações previstas em qualquer dos incisos do artigo 149 do mesmo CTN que permitisse a lavratura de AI.

c) seja intimado de eventual valor a ser recolhido, se não tiver sido afastada qualquer diferença considerada como crédito, em razão dos demais fundamentos da impugnação;

d) sejam declarados extintos por homologação os créditos declarados em GFIP, GPS e DARF recolhidos até o mês de agosto de 2014, em vista de sua homologação por meio do procedimento realizado pela Delegacia da RFB em Londrina, iniciado em 22/8/2014 (Mensagem Eletrônica e-MAC nº 004938, exaurido com as informações prestadas e protocolizadas em 3/9/2014, cancelando a cobrança efetivada pelo Auto de Infração, deste processo, do período de 01/2014 a 08/2014, nos termos do CTN, artigo 156, inciso VII, ressalvada a compensação dos valores antecipadamente pagos, se outro for o entendimento dessa Delegacia de Julgamento;

e) reconhecer que todas as obras civis efetuadas por ele estão enquadradas no CNAE 412 (2.0), no inciso IV do artigo 7º da Lei nº 12.546, de 14/12/2011, de que tratam os incisos I a V, do §§ 9º e 10º do mesmo artigo 7º, são tributadas de acordo com o caput do artigo 7º (“Contribuirão sobre o valor da receita bruta”) até o término das obras;

f) reconhecer o direito de compensar todos os recolhimentos efetuados, nos períodos constantes do auto de infração, que por entendimento diverso do sustentado nesta impugnação forem mantidos e sejam considerados devidos para recolhimento (conforme documentos juntados);

g) intimada a Impugnante da possibilidade prevista no artigo 47 da Lei nº 9.430/1996;

h) caso não se concorde com sua defesa, abrir prazo de 30 dias para nova impugnação do que se considerar ainda pendente de recolhimento e seu fundamento fático e legal.

Demais fundamentos jurídicos.

O auto de infração e a interpretação da Lei nº 12.546/2011. Desoneração da folha de pagamento.

Descreve o conteúdo do AI, citando trechos do relatório fiscal, afirmando que ele foi conciso, tece considerações sobre a duração do procedimento fiscal e cita legislação. Retoma argumentos já relatados.

Diz que as disposições legais específicas à tipicidade dos incisos do § 9º do artigo 7º da Lei nº 12.546/2011 é que nortearam as empresas, naqueles períodos (após a instituição da hipótese de substituição aplicável às empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0 (após a inclusão do inciso IV no caput do artigo 7º pela Lei nº 12.844, de 19/7/2013).

Afirma que tanto isso é assim que foi necessária uma elaboração da Instrução Normativa RFB nº 1.597, de 1/12/2015, alterando a Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30/12/2013 (publicada no DOU de 2/1/2014), para que as empresas pudessem adotar o novo critério a partir do ano de 2016.

Afirma que há norma legal expressa e que isso faria cessar a discussão sobre a aplicação do disposto na Instrução Normativa, prevalecendo, no caso, a consideração da receita bruta relativa a janeiro de cada ano para a qual haja receita bruta apurada, “e será irretratável para todo o ano calendário”.

Conclui que prevalecem, assim, as normas do § 9º do caput do artigo 7º, da mesma lei, como demonstrado, durante todo aquele período, até o término de cada obra indicada no inciso IV do artigo 7º da Lei nº 12.546/2011.

Questiona como poderia, no dia a dia do transcorrer dos anos de 2014 e 2015, conhecer antecipadamente qual seria a sua receita futura.

Assevera que na falta desse conhecimento fático, seguindo as instruções legais do § 9º do artigo 7º, com regramento legal específico deveria considerar sua atividade catalogada no CNAE 2.0 e recolher exclusivamente sobre a receita bruta, dessa atividade, o que não poderia ter sido desconsiderado.

Diz que a ressalva a se fazer é se recolheu os valores apurados de forma proporcional, aplicando as normas do §1º do artigo 9º, incisos I e II, da Lei nº 12.546/2011, o que lhe comprovaria a boa-fé.

Alega que em razão da Lei nº 12.844, de 19/7/2013, que acrescentou o inciso IV ao caput do artigo 7º da Lei 12.546/2011, no qual se enquadrrou, a partir do mês de agosto de 2013, verifica-se segundo o demonstrativo anexo, que a média do período de em tela, sobre o valor da receita recebida em relação ao CNAE 412 2.0, relativo à atividade principal foi o de maior receita recebida, como comprova o demonstrativo anexo (doc. juntado), do que resulta que o enquadramento e recolhimento pela receita bruta, realizada nos anos posteriores, ou seja 2014 e 2015, até o término das obras.

IV - Desoneração finalidade não arrecadatória. Interpretação teleológica.

Setor de construção civil. Manutenção da base de cálculo sobre a receita bruta.

Alega que não se trata de discutir constitucionalidade ou inconstitucionalidade da lei em tese, e sim de “interpretação e integração da norma que apresenta lacuna de regulamentação a ser suprida, buscando, assim, adequá-la de acordo com seu sentido finalista”.

Apresenta as justificativas apresentadas à intimação feita pela DRF de Londrina relativamente às competências 01/2014 e 02/2014. Aduz que partindo desse enquadramento seguiu o entendimento informado à DRF-Londrina, via intimação e-MAC nº 004938, de 22/08/2014, assim prosseguindo nos meses subsequentes.

Assevera que à falta de qualquer outra indicação específica em relação ao §9º do artigo 7º, da mesma Lei, seu enquadramento era o de recolher, na forma do caput, sobre a receita bruta, na forma verificada no mês de janeiro de 2014. Explica que como o valor das receitas não desoneradas representou a maior parte da receita bruta total, para o cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Folha de Pagamento, a razão entre as receitas não desoneradas e a receita total foi utilizada para o cálculo da mesma. Aduz que por essa razão pagou a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta das atividades relacionadas no artigo 7º da Lei nº 12.546/2011, e a Contribuição Previdenciária sobre a Folha de Pagamento na proporção das receitas não alcançadas pela desoneração.

Diz que o entendimento para que o pagamento se fizesse nos termos do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011, resulta no enquadramento de acordo com o inciso IV do artigo 7º da mesma Lei, “devendo considerar apenas os CNAE 2.0 ali previstos, já que era considerada a de maior receita auferida ou esperada, como havia demonstrado, no cumprimento da intimação e-MAC nº 004938, em 22/8/2014, atendida em 3/9/2014.

Cita legislação e tece considerações sobre as normas citadas.

Diz que opção fiscal restringiu-se a apurar exclusivamente, na sua totalidade, apenas a base de cálculo da Folha de Pagamento, como se tudo tivesse que ser tributado nos termos dos incisos I e III do artigo 22, da Lei 8.212/1991 e que, em consequência, recolheu os dados exclusivos e restritos dos valores das Folhas de Pagamento, apurou as bases de cálculo, calculou o montante que poderia ser devido, além do que verificou ter sido pago nas GPS. Aduz que a fiscalização objetou o fato de que tem atividade na área da construção civil (e de enquadrar-se nos grupos das CNAEs 412 2.0 e outras, com grandes obras nessa área) e que, segundo o que vem se demonstrando nos anos de

2014/2015 atendiam o que prescrevia o artigo 9º da Lei 12.546/2011, para a tributação pela receita bruta e não pela folha de pagamento.

Assevera que a fiscalização ignorou os fatos de que, também, recolheu contribuição previdenciária em DARF, pelo critério adotado, nos incisos I e II, do § 1º do mesmo artigo 9º, que não poderiam ser desconsiderados em razão de constituir recolhimento, também, para a mesma contribuição destinada a Previdência Social

Diz que procurou cumprir com as disposições da Lei nº 12.546/2011.

Conclui há necessidade de uma revisão total neste processo para abranger todos os fatos, informações, declarações e documentos de que tratam as atividades da construção civil (CNAEs onde se enquadra), para assim dar uma conclusão que possa abranger a sua consideração na amplitude da desoneração, ou não sendo esta a conclusão, considerando a totalidade dos recolhimentos efetuados, como comprova os DARF não considerados.

Alega que documentação sobre as obras enquadradas no inciso IV do caput do artigo 7º da Lei, e do demonstrativo (planilha) das receitas decorrentes, desde janeiro/2014, conforme os fundamentos sustentados nos itens dos tópicos da defesa conduzem a conclusão de que fazia jus a tributação em substituição pela receita bruta, ao invés de sobre a folha de pagamento (documentos anexos).

Requer que os autos sejam encaminhados em diligência fiscal para revisão ou que seja realizada perícia com vistas a demonstrar o alegado.

V - Eventual tratamento desigual.

Afirma que ocorre tratamento desigual relativamente a contribuintes em situações equivalentes, o que é vedado, na situação em que se beneficiam do tratamento diferenciado, exonerando aquelas empresas que somente exercem atividade do CNAE 412 2.0, por exemplo. Estas estarão assim e corretamente exoneradas da tributação sobre a folha, substituindo-a pela receita bruta, enquanto outras por terem também agregado outras espécie de construção civil em conjunto com aquela beneficiada, poderiam acabar afastadas da aplicação da Lei, o que lhe retiraria as condições de concorrência no mercado e frustraria a própria redução teleológica da contribuição, não permitindo alcançar os objetivos da própria Lei.

Cita ementa de decisão judicial da qual não é parte.

Inconstitucionalidade e ilegalidade da multa aplicada. Não observância do Princípio e norma da Proporcionalidade e Razoabilidade. Vedação do Confisco.

Alega que não incidiu em nenhuma das hipóteses previstas na Lei nº 4.502/1964. Aduz que a indicação dessa Lei em tese, até de conluio é incapaz de encontrar no processo qualquer evidência ou mera suspeita de que a empresa submetida a acompanhamento diferenciado, durante mais de quatro anos, tenha praticado qualquer dos atos dos indigitados dispositivos penais.

Retoma seus argumentos sobre o cumprimento de todas as obrigações acessórias e sobre atendimento de todas as solicitações da fiscalização e que agiu de boa fé.

Afirma que o Auto de Infração não vai além de somente apontar leis que são de previsão abstrata, mas não descreve em que constituiria a materialidade e autoria dos fatos que imputa para agravar em duplicidade a multa, quando ocorre diferença no recolhimento de tributos, que é cominada em 75%. Conclui que agravar a penalidade com a simples menção hipotética de que a lei assim prevê, é a toda evidência uma imputação indevida e incabível.

Assevera que, ao contrário do entendimento fiscal, a aplicação de multa de 150% por simples divergência na interpretação da legislação fiscal afigura-se ilegal, de vez que todos os dados do auto de infração foram obtidos dos registros fisco-contábeis da própria apelante, o que desatende ao Princípio da Proporcionalidade. Cita doutrina.

Aponta que a aplicação de penalidade incompatível com o provável dano pelo descumprimento da norma ocasiona violação aos Princípios da Razoabilidade e

Proporcionalidade, porque o poder público, não pode agir imoderadamente. Cita decisão do STF para amparar esse entendimento.

Assevera que não se negou a pagar tributo, pois muito antes já se encontrava acompanhada pelo Fisco, prestando informações e declarações, o que lhe mantinha sob o pressuposto de que o seu procedimento era correto e de acordo com a Lei nº 12.546/2011, não obstante os esclarecimentos que prestou em 2014, quase quatro anos antes da lavratura do auto de infração.

Afirma que a penalidade imposta à afigura-se exorbitante, causa descapitalização e redução do seu patrimônio, caracterizando confisco, o que é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio. Cita decisões do STF e do STJ que ampararia esse entendimento e a redução de multa aplicada.

Alega que o auto de infração não logrou demonstrar práticas que não fossem de colaboração, prestação de informações, declarações e apresentação de dados e documentos por parte da empresa.

Cita dispositivos do CTN e os comenta. Conclui que cominação da multa, afastada que seja a questão de não estar prevista em lei, não encontra tipicidade tal como feita, sendo insuficiente para subsumir-se no suporte fático da regra legal abstrata, que pudesse penalizar um fato realmente ocorrido, constatado e comprovado, restando ilegal sua exigência, tornando nula a sua cominação.

Diz que o Fisco apresenta interpretação da Lei de forma diversa da que foi aplicada em suas operações, fato suficiente para comprovar a inexistência de dolo, fraude ou simulação, bem como inexistente qualquer prejuízo ao erário federal, causas suficientes para relevação da exigência da multa e seu cancelamento.

Aponta que dada a existência de normas para regular a graduação da cominação de penalidades, devem ser aplicadas em razão da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) – Decreto-lei nº 4.657/1942 (redação de acordo com a Lei 12.376, de 30/10/2010), artigos 1º, 2º e 6º, já que como dispõe o CTN, na dúvida se interpreta da maneira mais favorável ao contribuinte. Cita doutrina e legislação conclui que não se aplicou o Princípio da Razoabilidade.

Pedidos e requerimento final.

Requer:

a) seja considerada a inexistência de dolo, fraude ou simulação, bem assim porque a Lei nº 12.546/2011, tem caráter exoneratório e não arrecadatário e, também pelo fato de a situação específica particularizada da Impugnante demonstra seu intento de entender e cumprir as normas da lei, circunscritos os fatos ao entendimento e interpretação que divergem daquele exposto no auto de infração;

b) seja julgado totalmente improcedente, com o cancelamento do auto de infração e anulado o processo dele decorrente, com a extinção do crédito tributário lançado e autuado;

c) que por ser Contribuinte Diferenciado – e-MAC, foi fiscalizado no em agosto de 2014 e prestou todas as informações em 3/9/14, justificando seu enquadramento no inciso IV do caput da Lei citada, conforme exposto sem que houvesse qualquer dúvida ou correção na forma adotada em razão de seu enquadramento, tendo-se como homologada a situação do ano de 2014, quando no mês de janeiro se verificou receita bruta maior relacionada ao inciso IV do caput do artigo 7º da lei, dando segurança quanto à forma e entendimento da lei.

d) reconhecer a nulidade do lançamento por auto de infração de ofício, em hipótese de lançamento por homologação (artigo 150 do CTN) e assim a nulidade do processo pela inobservância do devido processo legal (§2º do artigo 147 do CTN e não configuração das hipóteses do artigo 149, que afasta a revisão por auto de infração, corroboradas essas normas do §§ 3º e 7º do artigo 33 da Lei nº 8.212/1991, que prevê na hipótese a notificação de lançamento, e não auto de infração com cominação de multa punitiva de 150%; acompanhado de Representação para Fins Penais;

e) reconhecer e deferir a procedência dos outros requerimentos relatados em tópicos anteriores.

Requer, também, em observância ao Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa, para provar o que se fizer necessário, a juntada de documentos, demonstrações e requisição de informações junto a órgãos e repartições públicas, entidades privadas, instituições e fundações, bem como a produção de prova pelos demais meios em direito admitidos, segundo o desenrolar da instrução.

Solicita que seja determinada baixa do processo ao órgão instrutor, a fim de promover a complementação da instrução e perícia fisco-contábil, com as diligências para os fins indicados e, realização de prova pericial, com a finalidade de constatar os fatos, especialmente a ausência de prejuízo ao erário, nos seus procedimentos.

Requer, ainda, a juntada de novos documentos e o deferimento de sustentação oral das razões da defesa.

Solicita para segurança das atividades da empresa, que seja preservado o sigilo fiscal absoluto dos atos e providências deste processo, vedando-se o acesso a qualquer pessoa estranha e quaisquer práticas que não o observe e que cause danos irreparáveis ao seu conceito, imagem, bom nome e prestígio.

Requer, por fim, que todas as intimações, relacionadas aos atos processuais do presente feito, especialmente para sustentar oralmente as razões jurídicas articuladas, sejam remetidas ao advogado signatário: Romeu Saccani, sem prejuízo de sua intimação em meio físico.

Junta cópias de documentos fls. 1.276/1.864, dentre as quais:

- Cópias de documentos relativos à intimação e-Mac nº 004938 (intimação, e justificativas apresentadas), de fls. 1.306/1.330;
- documentos relativos às obras matriculadas (fls. 1.331/1.653);

A DRJ, por meio do susodito Acórdão nº 02-92.931 (p. 1.868), julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições, a seu cargo.

CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA.

A pessoa jurídica pode ou deve, conforme o período de ocorrência dos fatos geradores, apurar contribuições patronais incidentes sobre a receita bruta, em substituição à contribuição patronal de 20% incidente sobre a remuneração de empregados e contribuintes individuais, somente relativamente às atividades e produtos para as quais a legislação tributária preveja tal possibilidade.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

Apresentar GFIP omitindo fatos geradores ou contribuições previdenciárias constitui infração à legislação.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE, CONLUÍO.

A multa será qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, quando restar demonstrada a conduta dolosa do contribuinte.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

Os avisos, intimações e notificações ao contribuinte devem ser efetuados no domicílio tributário do sujeito passivo, que corresponde ao endereço fornecido pelo próprio contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins cadastrais.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.

A apresentação de provas, inclusive documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas na legislação.

PROVA PERICIAL. DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão exarada pela DRJ em 24/09/2019 (p. 1.907), a Contribuinte, em 23/10/2019, apresentou o recurso voluntário de p. 1.911, reiterando os termos da impugnação apresentada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

O recurso de ofício, de igual forma, deve ser conhecido. De fato, o órgão julgador de primeira instância recorreu de ofício para esse Egrégio Conselho em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 02-92.931 (p. 1.868), que reduziu o percentual da multa de ofício aplicada de 150% para 75%, exonerando, assim, o sujeito passivo de crédito tributário superior a R\$ 2.500.000,00, nos termos da Portaria MF nº 63/2017.

De acordo com o demonstrativo de p.p. 1.903 e 1.904, verifica-se que a multa exonerada pelo órgão julgador de primeira instância totaliza o montante de R\$ 9.258.860,73.

O Enunciado de Súmula CARF nº 103 dispõe que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância, *in verbis*:

Súmula CARF nº 103 : Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Neste caso, observa-se do susodito demonstrativo de p.p. 1.903 e 1.904 que o somatório da multa exonerada ultrapassa o montante de R\$ 2.500.000,00, de tal maneira que o recurso de ofício deve ser conhecido.

Do Recurso de Ofício

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Auto de Infração relativo à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de pagamento, referentes às competências de 01/2014 a 13/2015.

Nos termos da decisão de primeira instância, *constata-se que o litígio surge a partir da conclusão fiscal de que o contribuinte não poderia ter efetuado ajustes na GFIP relativos à contribuição substitutiva prevista na Lei nº 12.546/2011, uma vez que ela, segundo a conclusão fiscal, não se aplicaria a seu caso em 2014 e 2015, sendo os ajustes indevidos, bem como pela aplicação de multa de ofício qualificada (150%).*

A DRJ, em face dos documentos e esclarecimentos apresentados pela Contribuinte, bem como da diligência fiscal realizada ainda em primeira instância, exonerou parcialmente o crédito tributário lançado, nos seguintes termos, em resumo:

(...) acordam os membros da 8ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos por considerar procedente em parte a impugnação e por manter o crédito tributário lançado com a retificação das multas aplicadas que devem ser reduzidas do percentual de 150% para 75% (reduzidas à metade).

Vejamos, então, os fundamentos adotados pelo órgão julgador de primeira instância em relação aos créditos exonerados:

(...)

Constata-se, pela leitura do relato fiscal que a multa foi duplicada por força da qualificação prevista no §1º do artigo 44, por ter ocorrido dolo, fraude ou conluio.

Por sua vez, o contribuinte além de alegar que tal qualificação ofendeu ao disposto nas normas constitucionais (e que a multa teria de ser afastada ou mesmo que isso seria razão de nulidade da atuação), afirma que não há nos autos a descrição nem prova de condutas aptas a sustentar a ocorrência de dolo.

Constata-se, pela leitura da defesa, que o contribuinte apresentou um entendimento equivocado quanto a aplicabilidade da legislação da CPRB ao seu caso.

Contudo, não constam no relatório fiscal ou em qualquer outro documento dos autos quais seriam as condutas adotadas pelo contribuinte de modo a ficar evidenciado que o ajuste em GFIP relativo à CPRB ocorreu de forma dolosa para sonegar ou fraudar, ou ainda com atuação em conluio, e não por equívoco na interpretação de sua situação tributária.

Dessa feita, com vistas a não ensejar prejuízos ao contraditório e à ampla defesa tem-se que os valores de multa devem ser reduzidos para 75%, nos termos do disposto na Lei nº 9.430/1996, artigo 44, inciso I.

Não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância neste particular.

De fato, Vejamos o que diz as normas utilizadas para fundamentar a imposição da multa qualificada, a qual está inserta na Lei n.º 9.430/1996:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

Pois bem, só cabe a aplicação da multa majorada nos casos em que o fisco consiga demonstrar a ocorrência das condutas de sonegação, fraude e/ou conluio.

Diante da acusação da ocorrência de sonegação e fraude, devemos nos debruçar sobre esses tipos legais constantes na Lei n.º 4.502/1964:

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."

Observe-se que os tipos acima exigem que haja a comprovação de que ação/omissão sejam praticadas com dolo, que, na seara tributária, consiste num comportamento intencional de suprimir o recolhimento de tributos mediante artifícios que impeçam ou retardem o conhecimento do fato gerador pelo fisco ou, no caso da fraude, excluam/posterguem a ocorrência do fato gerador.

É esse entendimento que tem prevalecido nas decisões do CARF, quando se exige comprovação inequívoca da ocorrência da conduta dolosa para qualificação da multa.

Trago à colação acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que manifesta claramente esse linha interpretativa:

MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

Havendo nos autos provas contundentes da conduta dolosa do contribuinte, decorrentes do conjunto de ações irregulares que levaram a lavratura do lançamento tributário, caracterizando está o tipo Fraude previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/64. Correta a aplicação da multa qualificada.

(Acórdão nº 9202003.82708/ 03/2016)

Não consigo enxergar, na espécie, a demonstração inequívoca da existência de conduta dolosa consistente na declaração baseada em documentos falsos ou situação que se comprove inexistente.

De fato, conforme bem destacado pelo órgão julgador de primeira instância, *constata-se, pela leitura da defesa, que o contribuinte apresentou um entendimento equivocado quanto a aplicabilidade da legislação da CPRB ao seu caso.*

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

Conforme já relatado, trata-se de Auto de Infração – AI relativo à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de pagamento, código de receita 2141, referentes às competências de 01/2014 a 13/2015, lançadas de ofício.

Da análise do Relatório Fiscal (p. 1.139), verifica-se que *o litígio surge a partir da conclusão fiscal de que o contribuinte não poderia ter efetuado ajustes na GFIP relativos à contribuição substitutiva prevista na Lei n.º 12.546/2011, uma vez que ela, segundo a conclusão fiscal, não se aplicaria a seu caso em 2014 e 2015, sendo os ajustes indevidos.*

Confira-se os excertos abaixo reproduzidos do Relatório Fiscal:

21. A Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, nos artigos 7º a 9º, instituiu a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), destinada ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS). Assim foi instituída a substituição tributária, parcial ou total, da Contribuição Previdenciária Patronal incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuinte individual (prevista nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991) pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), prevista nos artigos 7º a 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, conhecida também como Desoneração da Folha de Pagamento.

22. O parágrafo 9º do artigo 9º da Lei n.º. 12.546, de 14/12/2011, delimita o alcance da substituição tributária, nos seguintes termos:

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

§ 9º 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 (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

23. Ou seja, o enquadramento para o recolhimento das contribuições previdenciárias, previstas no referido artigo está vinculado a sua atividade principal, assim considerada a de maior receita. É o que dispõe a Instrução Normativa RFB n.º. 1.436, de 30 de dezembro de 2013 (publicada no DOU de 02/01/2014, seção 1, página 12), em seu art. 17 e parágrafos 1º e 2º.

Art. 17. As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela CPRB estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE principal.

§ 1º O enquadramento no CNAE principal será efetuado pela atividade econômica principal da empresa, assim considerada, dentre as atividades constantes no ato constitutivo ou alterador, aquela de maior receita auferida ou esperada.

§ 2º A “receita auferida” será apurada com base no ano-calendário anterior, que poderá ser inferior a 12 (doze) meses, quando se referir ao ano de início ou de reinício de atividades da empresa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1597, de 01 de dezembro de 2015)

§ 3º A “receita esperada” é uma previsão da receita do período considerado e será utilizada no ano-calendário de início ou de reinício de atividades da empresa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1597, de 01 de dezembro de 2015)

§ 4º Para fins do disposto no caput, a base de cálculo da CPRB será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades, não lhes sendo aplicada a regra de que trata o art. 8º.

24. Conforme TIF n.º. 5, em 19/09/2018, foi verificado na contabilidade a Receita Bruta dos anos 2013 e 2014, conforme tabela abaixo, fls. 866 e 867:

| ANO 2013 | |
|---|-----------------------|
| CONTA CONTÁBIL | VALOR |
| Custos Recuperados | 9.240,20 |
| Despesas Recuperadas | 12,00 |
| Receita de Custos Reembolsados | 4.222.361,97 |
| Receita de Dividendos | 52.213,46 |
| Receita de Incorporação de Imóveis-SOCIETÁRIO | 250.807.317,80 |
| Receita de Locação de Imóveis | 141.842,00 |
| Receita de Prestação de Serviços a Terceiros | 5.500,00 |
| Receita Faturada | 129.156.038,22 |
| Receita Taxa de Administração | 2.172.297,73 |
| Receitas Diversas | 82.180,00 |
| Venda de Terrenos | 1.902.000,00 |
| Total Geral | 388.551.003,38 |

| ANO 2014 | |
|--|-----------------------|
| CONTA CONTÁBIL | VALOR |
| Despesas Recuperadas | 1.800,00 |
| Receita de Custos Reembolsados | 365.430,40 |
| Receita de Incorporação de Imóveis-SOCIETÁRIO | 285.214.098,36 |
| Receita de Indenizações | 10.290,57 |
| Receita de Locação de Imóveis | 131.963,00 |
| Receita de Modificação de Projeto - Apto Permutado | 33.715,00 |
| Receita Faturada | 137.371.460,11 |
| Receita Taxa de Administração | 187.226,79 |
| Receitas Diversas | 7.145,87 |
| Revenda de Imóveis | 675.000,00 |
| Total Geral | 423.998.130,10 |

25. O detalhamento da conta Razão, anos 2013 e 2014, está contido nas fls. 868 a 907.

26. Ante o exposto considerada a atividade principal da empresa, "Incorporação de Empreendimentos Imobiliários", com base na maior receita auferida, conforme constam nas planilhas demonstrativas, anexas, elaboradas com base nos registros contábeis da empresa, referentes aos exercícios de 2013 e 2014, que serviram de base para o recolhimento das contribuições previdenciárias no período de 2014 e 2015, sobre a receita bruta/sobre a remuneração dos segurados. Foram examinados diversos documentos relativos à Incorporação Imobiliária, como opção pelo RET, Registro Imobiliário, dentre outros, conforme consta das folhas 216 a 830.

27. A atividade preponderante exercida pela empresa nos termos da Lei nº. 4.591/1964, não se sujeita à contribuição sobre a receita bruta, conforme previsto no inciso IV do art. 7º da Lei nº. 12.546/2011, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº.8.212/1991 e alterações posteriores, ainda que realize a construção das edificações incorporadas

A Recorrente, por seu turno, reiterando os termos da impugnação apresentada, esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese: a) na compreensão de que estaria amparado pela legislação que rege a CPRB para fazer suas declarações e recolhimentos, b) que não poderia ter ocorrido autuação, que parte do valor lançado teria sido homologado por força de declaração, pedido de esclarecimentos que foi atendido, c) inconstitucionalidade e ilegalidade da multa aplicada, d) que o procedimento fiscal e a autuação seriam nulos.

Considerando que tais alegações em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor neste particular, *in verbis*:

Mensagem e-Mac nº 004938. Não ocorrência de qualquer ato que leve à conclusão de que houve homologação relativamente a recolhimentos efetuados pelo contribuinte em relação ao período e contribuições objeto da autuação.

Como se depreende da leitura da intimação (Mensagem e-Mac nº 004938) realizada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Londrina (PR), por meio do sistema de comunicação E-Mac, o motivo do pedido de esclarecimentos se deu com vista a justificar a queda nos montantes de arrecadação.

No conteúdo da intimação E-Mac mencionada pela defesa, não há nenhum elemento que leve à conclusão de que houve validação, por parte de qualquer autoridade administrativa tributária, da inclusão do contribuinte em 2013, 2014, ou mesmo em 2015, no sentido de que o disposto na Lei nº 12.546/2011, artigo 7º, se aplicaria ao seu caso.

Todos as justificativas e descrições contidas nesse documento, por si só, não indicam que teria havido a verificação da correta inclusão do contribuinte na substituição tratada na mencionada Lei. Isso porque, para fazer os pedidos de esclarecimento contido na intimação E-Mac referida pela defesa, a RFB, por meio de seus agentes, necessitaria apenas de informações que, regra geral, estão disponíveis em relação à todos os contribuintes que apresentam GFIP ou que efetuam recolhimentos por meio de Darf ou GPS. Tais como as informações que davam conta de que havia recolhimentos referentes à contribuição substitutiva prevista na Lei nº 12.546/2011 e recolhimentos incidentes sobre a folha de pagamentos, bem como as declaradas pelo próprio contribuinte, em suas GFIP, relacionadas aos ajustes no campo "Compensação".

Por sua vez, o contribuinte não juntou aos autos qualquer documento para comprovar que houve orientação da RFB ou por parte das autoridades tributárias que nela atuam, no sentido de que ele deveria/poderia recolher suas contribuições com a substituição prevista na Lei nº 12.546/2011 em relação a qualquer competência de 2013, 2014 ou 2015.

Em que pesem as alegações do contribuinte, o fato de ele ter apresentado informações e documentos para justificar a queda dos níveis de sua arrecadação de 01/2014 e 02/2014 e sobre as compensações efetuadas de 01/2014 a 04/2014, sem que tenha havido manifestação posterior da DRF de Londrina relativamente a essas justificativas, combinado com a circunstância de que a contribuição previdenciária está sujeita ao lançamento por homologação (como previsto no CTN, artigo 150), não autoriza a que se conclua que os valores recolhidos até a última competência, estariam homologados pela Administração Tributária, pelas razões que seguem.

Como visto não há, qualquer manifestação por parte da RFB ou de suas autoridades tributárias nesse sentido.

O início do procedimento fiscal se deu em 28/3/2018 (conforme documentos de fls. 19/26) e a autuação ocorreu em 6/11/2018 (de acordo com documento de fl. 1.164), portanto quando, em relação à competência 01/2014, que é a mais antiga considerada pela fiscalização não havia se esgotado o prazo para conferência e homologação de valores eventualmente recolhidos com base nas informações declaradas pelo contribuinte.

Sendo assim, no presente caso, ainda que se considere correta a informação da defesa de que houve recolhimento e declaração que permita vincular o valor recolhido ao tributo que se relaciona com o fato gerador ocorrido, o prazo para homologação conferido à Fazenda Pública relativamente a essa competência somente se esgotaria em 01/2019, após a ciência, tanto do início do procedimento fiscal, quando da autuação resultante.

Aliás, o fato de que no início de 03/2018 (quase um ano antes do esgotamento do prazo para homologação dos valores eventualmente recolhidos) tenha sido iniciada uma ação fiscal com ciência do contribuinte atesta que, para que os valores fossem homologados no caso específico do contribuinte, seria necessária a realização de um procedimento fiscal.

Portanto, sem razão os pedidos do impugnante no sentido de reconhecer que houve descumprimento do dever de proteção da confiança do contribuinte por parte da autoridade tributária e de que por força do CTN, artigo 146, os valores lançados de 01/2014 a 04/2014, deveriam ser afastados por se tratarem de valores extintos (por serem homologados os recolhimentos sobre os fatos geradores a que se referem), bem como de que a sua identificação como sujeito à substituição desde 2013 havia sido abalizada pelas autoridades da RFB.

Legislação aplicável ao caso. Situação do contribuinte. Correto procedimento do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

A Lei nº 12.546/2011, com redação aplicável ao período considerado nas autuações determina a hipótese de enquadramento de um contribuinte na sistemática da CPRB:

Art. 7º [...]

IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0;

[...]

§ 7º As empresas relacionadas no inciso IV do caput poderão antecipar para 4 de junho de 2013 sua inclusão na tributação substitutiva prevista neste artigo.

§ 8º A antecipação de que trata o § 7º será exercida de forma irreatável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição substitutiva prevista no caput, relativa a junho de 2013.

§ 9º Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do caput as seguintes regras:

I - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI até o dia 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, até o seu término;

II - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de abril de 2013 e 31 de maio de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até o seu término;

III - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de junho de 2013 até o último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto na forma do caput, como na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

IV - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI após o primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até o seu término;

V - no cálculo da contribuição incidente sobre a receita bruta, serão excluídas da base de cálculo, observado o disposto no art. 9º, as receitas provenientes das obras cujo recolhimento da contribuição tenha ocorrido na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

§ 10. A opção a que se refere o inciso III do § 9º será exercida de forma irrevogável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição previdenciária na sistemática escolhida, relativa a junho de 2013 e será aplicada até o término da obra.

[...]

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

[...]

§ 9º 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.

Constata-se, pela legislação citada, que para se determinar se um contribuinte está obrigatoriamente ou voluntariamente (conforme a época de ocorrência dos fatos geradores) incluído na hipótese de aplicação da CPRB (considerado o objeto social do contribuinte), deve-se identificar qual a CNAE que representa a sua atividade principal.

Por sua vez, observa-se, com base nos mesmos dispositivos, que não há dúvidas de que para a identificação da atividade principal deve-se considerar aquela de maior receita auferida ou esperada para o contribuinte. Embora não haja, no dispositivo transcrito, qual a definição de receita auferida ou esperada, é inequívoco que uma delas se refere ao passado e outra ao futuro.

Para afastar quaisquer dúvidas quanto a esse conceito de atividade principal com vistas à identificar se um contribuinte está sujeito (ou conforme o caso se ele poderia) à contribuição com base no disposto na Lei nº 12.546/2011, artigo 7º, a RFB publicou a IN RFB nº 1.436/2013 de 30/12/2013, publicada no DOU de 2/1/2014, que assim dispõe:

Art. 17. As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela CPRB estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE principal.

§ 1º O enquadramento no CNAE principal será efetuado pela atividade econômica principal da empresa, assim considerada, dentre as atividades constantes no ato constitutivo ou alterador, aquela de maior receita auferida ou esperada.

§ 2ºA “receita auferida” será apurada com base no ano-calendário anterior, que poderá ser inferior a 12 (doze) meses, quando se referir ao ano de início de atividades da empresa.

§ 2ºA “receita auferida” será apurada com base no ano-calendário anterior, que poderá ser inferior a 12 (doze) meses, quando se referir ao ano de início ou de reinício de atividades da empresa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

§ 3ºA “receita esperada” é uma previsão da receita do período considerado e será utilizada no ano-calendário de início de atividades da empresa.

§ 3ºA “receita esperada” é uma previsão da receita do período considerado e será utilizada no ano-calendário de início ou de reinício de atividades da empresa.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

Os dispositivos que foram citados, que integram o conceito de legislação tributária nos termos dos artigos 96 e 100 do CTN, vinculam as autoridades tributárias não havendo espaço para que a autoridade lançadora afaste a aplicação das normas decorrentes desses dispositivos no lançamento. Tudo por força do que dispõe o mesmo CTN no artigo 142.

Por essa razão, não podem ser acolhidas os argumentos da defesa de que a legislação considerada pela fiscalização seria ilegal ou inconstitucional.

Acerca da inconstitucionalidade, esclareça-se que a autoridade administrativa não é competente para declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei, pois tal competência foi atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário. Ademais o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 dispõe como segue:

Art. 26-A. 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.

Depreende-se, portanto, de todo o exposto, que para 2014 e 2015, o autuado, pelas atividades previstas no seu contrato social, só poderia recolher com base na receita bruta em substituição à contribuição sobre a remuneração (prevista na Lei nº 8.212/1991, artigo 22, incisos I e III) se a receita auferida, em 2013 e 2014, respectivamente, com alguma atividade representada por qualquer das CNAE contida no inciso IV do artigo 7º da Lei nº 12.546/2011, fosse aquela em que ele tivesse auferido a maior receita nesses anos-calendário.

Contudo como apontado pela fiscalização e não infirmado pela defesa, isso, não ocorreu, uma vez que nem em sua peça de impugnação e nem por meio dos documentos juntados por ocasião da defesa, o contribuinte traz elementos para contrariar a apuração da receita principal identificada pela fiscalização (demonstrada no item 24 do relatório fiscal).

Observa-se que os documentos juntados pela defesa (fls. 1.331/1.848) inclusive os demonstrativos contábeis referentes ao ano de 2013 e documentos relativo a obras, não permitem que se conclua que em 2013 ou em 2014, a receita bruta auferida com alguma das atividades incluídas nas hipóteses previstas na Lei nº 12.546/2011 foi a maior receita auferida pelo contribuinte.

Aliás, apenas com base nesses documentos, sequer é possível identificar como foram apurados os valores totalizados nos demonstrativos contábeis de 2013 juntados pela defesa, nos quais há a indicação, por competência, de que a maior parte delas é relativa a atividade sujeita à substituição da CPRB. Não há, ainda, como vincular, com base nos elementos apresentados pelo impugnante, a relação de obras apresentadas, a um determinado valor faturado nas competências apontadas nesse demonstrativo.

Como se vê, não foi juntado qualquer elemento apto a, pelo menos suscitar dúvidas, quanto as constatações e conclusões fiscais, nem acerca da receita principal, ou dos valores recolhidos, ou ainda, quanto as bases de cálculo e contribuições apuradas.

Portanto, não pode ser acolhido o pedido da defesa para a produção de prova pericial. Isso porque o relato da fiscalização, que se baseou em documentos apresentados durante a ação fiscal, é suficiente para a comprovação da ocorrência dos fatos geradores, bem como do correto enquadramento do contribuinte, pela fiscalização, relativamente à CNAE principal para fins de identificação de aplicabilidade ou não da contribuição substitutiva prevista na Lei nº 12.546/2011.

Nos termos do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16/3/2015, artigo 464, § 1º, incisos I e II, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, a perícia será indeferida quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico e for desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Dessa feita, não se justifica o deferimento, no presente caso, uma vez que esta somente deve ocorrer quando a matéria de fato (e não de direito), ou em razão da natureza

técnica do assunto, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos.

Assim, considerando-se que o Auditor Fiscal possui o conhecimento especializado sobre a legislação tributária e de sua aplicação (inclusive quando ao enquadramento do CNAE para fins tributários) o disposto no Decreto nº 70.235/1972, artigo 18, caput, e tendo em vista que a defesa não juntou aos autos elementos/documentos suficientes para suscitar dúvida quanto aos fatos que ensejaram a autuação ora tratadas, é prescindível a realização de perícia.

Da mesma forma, tendo em vista o que estabelece o Decreto nº 70.235/197, artigo 15 e 16 (considerando-se que competia ao contribuinte fundamentar suas alegações) e que esses elementos, por sua natureza, poderiam ser sido trazidos ao corpo dos autos, como prova, sem a necessidade de conhecimentos técnicos especializados ou de visitas em loco junto ao contribuinte, dependendo apenas de dados de que o contribuinte deve dispor (registros contábeis, informações sobre obras), como não foi demonstrado, pela defesa, qualquer elemento necessário para o deslinde da controvérsia sob análise, tem-se que não pode ser acolhido os pedidos da defesa para a realização de diligência por ser um procedimento prescindível. Tudo com amparo no que determina o citado Decreto nº 70.235/1972, artigo 18.

Conforme consta no relato fiscal, não infirmado pela defesa, tanto em 2013, quanto em 2014, os montantes de receita com atividades que não estão sujeitas à contribuição substitutiva é superior à atividade que poderia ensinar a sua adequação à hipótese contida no artigo 7º da Lei nº 12.546/2011.

Assim, de acordo com a legislação citada pelo contribuinte em sua impugnação, e pela fiscalização na autuação, para que houvesse a possibilidade de que em 2014 e 2015, o contribuinte ainda tivesse ou pudesse efetuar parte dos recolhimentos com base na contribuição substitutiva CPRB, seria necessário que fosse demonstrado, cumulativamente:

- a) que sua atividade principal era representada por uma CNAE prevista no artigo 7º da Lei nº 12.546/2011, no presente caso, considerando-se seu objeto social, para o ano 2013.
- b) a existência de obras que tivessem sido matriculadas em algum momento de 2013, em relação ao qual existiria a obrigatoriedade/possibilidade de aplicação de CPRB caso ficasse demonstrada a situação mencionada no item "a".

Quanto à comprovação do atendimento ao item "a", como visto, não houve a juntada de elementos aos autos de modo a demonstrar que em 2013, o contribuinte deveria/poderia estar sujeito à CPRB, por ter auferido em 2012, como receita principal a decorrente de atividades incluídas nos inciso IV do artigo 7º da Lei nº 12.546/2011.

Mesmo que se considere que poderia haver dúvidas com relação à regra de identificação da atividade principal com vistas à aplicação da CPRB, durante o ano de 2013, como alega a defesa, tem-se que, muito antes do início do procedimento fiscal, já em 01/2014, o contribuinte não poderia alegar dúvidas relativamente ao modo de identificação (receita auferida durante o ano anterior), uma vez que houve a publicação da IN RFB nº 1.436/2013.

Portanto, ele poderia ter efetuado a retificação das GFIP/DCTF e recolhido os valores devidos corretamente, inclusive sem a multa de ofício.

Assim, não há que se falar que em relação ao exercício de 2013 ele estaria sujeito à contribuição substitutiva da CPRB e, portanto, em 2014 e 2015, poderia haver faturamento relativo a alguma obra matriculada em período de 2013 que lhe obrigasse a recolher com base na CPRB até o seu encerramento.

Verifica-se que o impugnante, aparentemente, durante o ano de 2013 tinha um entendimento diverso daquele contido na IN RFB nº 1.436/2013, conforme, inclusive, se deduz de sua resposta à intimação E-Mac referida pela defesa, quando ele informa que, para verificação da aplicabilidade da contribuição substitutiva CPRB ao seu caso,

em 01/2014 e 02/2014, verificou a receita bruta auferida na competência anterior e que teria aplicado tal procedimento para as competências sucessivas.

Mas sequer a adequação de sua inclusão na contribuição para a CPRB com base nesse entendimento restou demonstrada, pelo autuado, pela insuficiência dos elementos apresentados na defesa, de modo a permitir a recomposição das receitas por atividade.

Ora, nesse caso, para comprovar que agiu conforme esse entendimento, o contribuinte deveria, ao menos comprovar, competência por competência, do período de 03/2013 a 11/2013, que sua maior receita auferida foi relativa ao CNAE 412 ou a qualquer outro CNAE previsto no inciso IV do artigo 7º da Lei nº 12.546/2011.

Uma vez realizada essa comprovação indicada no item "a" (que não ocorreu no presente caso, como visto), restaria, ainda, nos termos do disposto na Lei nº 12.546, artigo 7º, § 9º, incisos de I a V, a necessidade de que se comprovasse a existência de alguma obra matriculada de 1/4/2013 a 31/5/2013 (quando é obrigatória a aplicação da substituição) ou de 1/6/2013 a 31/10/2013 (quando era uma faculdade), ou ainda de 1/11/2013 a 31/12/2013 (quando passou a ser uma imposição), em relação à qual (ou às quais) teriam sido auferidas receitas não em 2013, mas em 2014 e 2015 de modo a justificar, a manutenção parcial de recolhimento de contribuição substitutiva CPRB para as competências desses anos calendários (2014 e 2015). E no caso de haver uma obra matriculada no período de 1/6/2013 a 31/10/2013, deveria ser demonstrada, ainda, a opção pelo recolhimento prevista nos termos do § 10 do artigo 7º da Lei referida.

Também não houve demonstração de que haveria alguma obra matriculada em 2013, em competências em relação às quais a legislação previa a aplicação da contribuição substitutiva CPRB para atividade principal com CNAE prevista no inciso IV do artigo 7º da Lei nº 12.546/2011, e nem a indicação de qual seria a receita auferida mês a mês com eventuais obras matriculadas eventualmente nessas competências.

Desse modo, no presente caso, não há que se falar na possibilidade de aplicação de CPRB, em 2014 e 2015, nem mesmo relativamente a obras matriculadas em 2013, com receitas a elas relacionadas, auferidas em 2014 e 2015.

Em face de todo o exposto, tem-se que deve ser prestigiada a conclusão fiscal de que o contribuinte não poderia recolher contribuição patronal previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) em 2014 e 2015 (período objeto da autuação), nem mesmo parcialmente, mas deveria recolher a integralidade de suas contribuições com base nas remunerações contidas nas folhas de pagamento.

Cabimento da autuação. Lançamento atendeu a disposto na legislação que o regula. Cabimento de aplicação de multa de ofício.

Quanto a alegação do contribuinte de que cumpriu todas as obrigações acessórias e de que prestou todas as declarações exigidas, tem-se que ela não se sustenta conforme segue.

A Lei nº 8.212/1991 determina que:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;(grifo nosso).

Como visto, em razão de ter considerado que estaria sujeito nos anos de 2014 e 2015 à CPRB, os valores de contribuição previdenciária patronal devidas que foram declaradas por meio de GFIP em atenção ao disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 32, inciso IV, não representaram a integralidade das contribuições previdenciárias devidas.

Isso porque, como relatado e não infirmado pela defesa, o contribuinte informou indevidamente no campo "compensações" da GFIP valores de ajustes referente a CPRB

(relacionados à parcela da remuneração que estaria ligada à receita que ele entendeu estar sujeita à contribuição substitutiva), reduzindo ilegalmente o valor das contribuições que foram declaradas como devidas.

Por sua vez, o CTN, artigo 149, citado pela defesa determina justamente que:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Ora, considerando-se a obrigatoriedade de declaração da totalidade das contribuições patronais previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento devidas por competência, por meio de GFIP e que o contribuinte não atendeu às normas atinentes a essa obrigação não informando elemento de declaração obrigatória, tem-se que se aplica o disposto no CTN, artigo 149, cabendo no caso, ao contrário do que alega a defesa, o lançamento de ofício e da multa de ofício.

Aliás, constata-se pela leitura do relatório fiscal, que foi por essa razão que a autoridade tributária teve de proceder ao lançamento de ofício, pois do contrário, os valores de contribuição previdenciária incidentes sobre a remuneração incluída nas GFIP teriam sido considerados confessados pelo próprio autuado, antes do início do procedimento fiscal, e o lançamento seria prescindível, não havendo que se falar em aplicação da multa de ofício prevista na Lei nº 8.212/1991, artigo 35-A, combinado com o disposto na Lei nº 9.430/1996, artigo 44.

Inocorrência de nulidade.

Percebe-se, ainda, também como consequência do exposto até aqui, que não podem prosperar as alegações do contribuinte no sentido de que teria sido nulo o procedimento fiscal e a autuação.

A uma, porque a fiscalização, respeitou a legislação citada e o contribuinte não trouxe qualquer elemento apto a suscitar dúvidas acerca do procedimento fiscal, ou das conclusões a que chegaram as autoridades tributárias que o realizaram e que essas autoridades gozam de competência para tanto, por estarem investidos no cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, atuando nos termos do disposto na Lei nº 11.457/2007 e da Lei nº 10.593/2002.

A duas, porque constata-se que os fundamentos de fato e de direito que amparam a exigibilidade das contribuições lançadas, a ausência de recolhimento espontâneo, bem com a inaplicabilidade da CPRB para o caso do contribuinte nos anos de 2014 e 2015, podem ser identificados pela leitura do relatório fiscal e do formulário de autuação (fls. 1.130/1.159).

Por sua vez, não se vislumbra, no presente caso, e o contribuinte não apresentou qualquer situação que constituísse afronta às normas que regem o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração.

Nos termos do Decreto nº 70.235/1976, que regula o procedimento administrativo tributário federal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assim, no presente caso não há que se falar em nulidade.

(...)

Adicionalmente às razões de decidir supra reproduzidas, destaque-se que:

Em relação às alegações de inconstitucionalidade / ilegalidade, ressalta-se que não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constituição Federal, art. 102.

A mais abalizada doutrina escreve que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infralegal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

Sobre o tema, confira-se o enunciado da Súmula CARF n.º 2:

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

De fato, este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada esta competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das leis, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, o controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos.

Não deve, portanto, o CARF, abordar temáticas de constitucionalidades, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 1993.

Não se verifica, entretanto, nenhuma dessas hipóteses nos presentes autos.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, 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.

Neste mesmo sentido é, pois, a redação do art 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho.

Dessa forma, com relação aos vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade suscitados, veja-se que para se acatar a tese recursal seria necessário afastar a aplicação de lei, o que é defeso pelos supracitados art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72 e art. 62 do Regimento Interno deste Conselho - RICARF.

Em síntese, e a despeito do bem fundamentado recurso, o CARF não tem competência para decidir questões atinentes à inconstitucionalidade e/ou ilegalidade das normas, de tal maneira que a decisão *a quo* não deve ser reformada neste particular.

Em relação à multa de ofício, mantida pelo órgão julgador de primeira instância, no percentual de 75%, como o presente processo trata de um Auto de Infração – AI, e não de uma Intimação de Pagamento – IP ou de Lançamento de Débito Confessado em GFIP – LDCG, evidente que a cobrança em análise recai sobre parcela da remuneração não declarada em GFIP, portanto sujeita à multa de ofício.

Quanto aos argumentos de efeito confiscatório (ainda que indiretos) da multa, tal qual mencionado anteriormente, não compete ao CARF se pronunciar sobre a constitucionalidade da legislação tributária, nos termos do Enunciado de Súmula nº 2 do CARF, abaixo transcrito:

SÚMULA CARF Nº 02

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

No tocante aos juros de mora, calculados com base na Taxa SELIC, é pacífica a sua incidência sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, vez que decorre de norma cogente, consubstanciada no art. 161 do CTN, bem assim trata-se de matéria já sumulada no âmbito desse Egrégio Conselho, a teor dos Enunciados n. 4 e 5, ambos de Súmula CARF, *in verbis*:

SÚMULA CARF Nº 04

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

SÚMULA CARF Nº 05

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Com relação ao pedido de intimação do advogado da Recorrente, a matéria já foi consolidada no âmbito do CARF por meio do Enunciado da Súmula CARF nº 110, *in verbis*:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Do Aproveitamento dos Valores Recolhidos

Como um dos pedidos alternativos, defende a Recorrente que, *na remota hipótese de se entender pela manutenção do lançamento de ofício realizado pela autoridade fiscal e mantido pela decisão recorrida, ainda que parcialmente com as reduções e exclusões da multa e seus consectários requeridas nos itens anteriores, que se promova e determine o abatimento do recolhimento efetuado em DARFs – fls. 1658 e ss (R\$ 5.767.520,70 - cinco milhões, setecentos e sessenta e sete mil, quinhentos e vinte reais e setenta centavos), recolhimento da contribuição sobre a receita bruta em substituição àquela sobre a folha de pagamento, caracterizado no auto de infração, seu relatório e na R. Decisão recorrida, “compensando-se” com o valor lançado, já que o vultoso montante recolhido se refere às contribuições destinadas à seguridade social, valor declarado e recolhido pontualmente pela recorrente, através de DARFs, comprovados nos anos de 2014 e 2015, e que foi desconsiderado pela autoridade fiscal, tudo como demonstrado neste Recurso.*

Sobre o tema, o órgão julgador de primeira instância destacou e concluiu que:

Os valores lançados por meio do AI tratado nos autos tem como fundamento legal a Lei n.º 8.212/1991, artigo 22, inciso I e III, enquanto que os recolhimentos eventualmente efetuados pela autuada se deram com base na aplicação indevida, de sua parte, da Lei n.º 12.546/2011.

Portanto, não há que se falar que houve qualquer antecipação ou recolhimento das contribuições tratadas nos autos, de forma voluntária, não podendo a autoridade tributária que atua de forma vinculada, conforme CTN, artigo 142, deixar de aplicar a multa devida em razão do lançamento ter sido efetuado que foi apurada com base na legislação informada no formulário de autuação.

Como o contribuinte não poderia ter recolhido com base na alíquota substitutiva, os valores eventualmente recolhidos com base na Lei n.º 12.546/2011 são indevidos.

Nesse caso, aplica-se o disposto na IN RFB n.º 1.717, de 17/7/2017, publicada no DOU de 18/7/2017, vigente desde o lançamento, que dispunha conforme segue:

(...)

Como se depreende dos dispositivos normativos citados, não cabe a autoridade tributária substituir o contribuinte no exercício de eventual direito de compensar ou de solicitar a restituição de valores pagos indevidamente.

Lembrando, que nesse caso, deve ser respeitado o procedimento previsto nas normas para a formalização de tal pedido previsto na IN RFB n.º 1.771/2017.

Dessa feita, por se tratar de contribuição fundamentada em legislação diversa daquela que pode ter sido recolhida pela autuada e por haver procedimento específico para que o contribuinte logre a restituição ou a compensação de valores recolhidos indevidamente, não pode ser atendido o pedido da defesa para que se abatam valores recolhidos.

Pois bem!

Sobre o tema, socorro-me aos escólios do Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, objeto do Acórdão n.º 2201-008.534, *in verbis*:

As alegações da recorrente também giram em torno da possibilidade de abatimento ou aproveitamento dos valores eventualmente recolhidos a título de contribuição sobre a folha de salários nos termos do que prescreve o artigo 22, incisos I e III da Lei n.º 8.212/91 com os valores objeto da autuação fiscal.

Impende destacar que a recorrente não pleiteia a compensação de tais valores, porque, como cediço, a compensação é instituto que está submetido a toda uma sistemática própria e que, portanto, não pode ser alcançada em sede de recurso voluntário. É relevante fazer essa observação. Por isso mesmo que buscarei tecer alguns comentários sobre o instituto da compensação para, ao final, demonstrar que a recorrente não pleiteia a compensação dos valores efetivamente recolhidos com os valores aqui discutidos, mas apenas o abatimento ou aproveitamento do crédito discutido com os valores eventualmente recolhidos durante o período fiscalizado.

Pois bem. É cediço que as obrigações tributárias são obrigações legais por excelência. Decorrem diretamente da Lei sem que a vontade interfira no seu nascimento. A lei cria o tributo e descreve a hipótese em que ele é devido, bastando que essa hipótese aconteça e se torne concreta para que surja a obrigação tributária, sendo absolutamente irrelevante, aí, a vontade das pessoas envolvidas. Sendo assim, se não há obrigação tributária sem a descrição legal da hipótese de seu surgimento, apenas a descrição legal também não é suficiente. É preciso, pois, que ocorra o fato ali descrito. A previsão legal – hipótese de incidência – mais a sua concretização – fato jurídico tributário – fazem surgir a obrigação tributária.

O nascimento da obrigação tributária, portanto, independe da manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. Não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se. O vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do

obrigado. E ainda que o devedor ignore o nascimento da obrigação tributária, decerto que ela o vinculará e o submeterá ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto. Por isso mesmo que a obrigação tributária diz-se ex lege.

Então, a partir do momento que a legislação pátria prescreve que tais ou quais segmentos empresariais não mais devem recolher a contribuição previdenciária sobre a folha de salários prescrita no artigo 22, incisos I e III da Lei nº 8.212/91, pelo que passarão a contribuir com base na receita bruta, que, aliás, é grandeza diversa, decerto que as empresas que se enquadrarem em tais hipóteses deverão fazê-lo. Porque, como visto, as obrigações tributárias decorrem de lei e, portanto, mesmo que os sujeitos passivos não o queiram ou desconheçam-nas elas serão instauradas caso as situações fáticas previstas nas hipóteses de incidência ocorram concretamente.

A autoridade lançadora verificou que a recorrente não havia recolhido a contribuição previdenciária sobre a folha de salários relativamente às competências aqui discutidas e, aí, procedeu à lavratura do Auto de Infração com base nos artigos 142 e 149, inciso V do CTN, constituindo-se, portanto, a relação creditória sancionatória, que, aliás, não se confunde com a relação de débito da Fazenda Pública. Uma coisa é a relação jurídica tributária sancionatória constituída através do lançamento de ofício e outra, completamente diversa, é relação de indébito para com a Fazenda, caracterizada, pois, pelo recolhimento indevido. Da junção da norma relativa à obrigação tributária e aquela atinente à relação de débito da Fazenda é que deve ser sacada uma terceira norma jurídica, que é a norma da compensação.

É nesse sentido que dispõe Paulo de Barros Carvalho:

“A norma da compensação tributária pressupõe a obrigação do tributo e a relação de débito do fisco, devidamente introduzidos no ordenamento jurídico por meio de normas individuais e concretas. Exige a presença dessas duas normas para que, combinadas, ensejem a produção de uma terceira.

Sendo a norma jurídica, no sentido estrito da expressão, dotada de estrutura hipotéticocondicional, a esse esquema lógico não refogem a norma de compensação nem aquelas outras duas regras com supedâneo nas quais vai ser composta:

(i) Na regra-matriz de incidência, o denominada ‘fato jurídico tributário’ é indicado conotativamente na hipótese normativa, enquanto, na posição do consequente, figura a ‘obrigação tributária’, podendo ser assim enunciada, simplificadamente: dado o fato jurídico tributário, deve ser a obrigação tributária.

(ii) Noutro específico campo, o da regra-matriz do pagamento indevido, é a conotação do denominado fato jurídico do pagamento indevido que assume a condição de suposto, ao passo que a consequência é interligada pela relação de débito do fisco, nos seguintes moldes: dado o fato jurídico do pagamento indevido, deve ser a relação de débito do fisco.

Postas tais realidades, cabe-nos juntá-las, combinando a norma relativa à relação de débito do fisco, sacando uma terceira estrutura normativa, que é (iii) a da compensação tributária, podendo ser assim enunciada: dado o fato jurídico do pagamento indevido de determinado tributo, conjugado ao fato da obrigação tributária, deve ser a relação jurídica de compensação tributária envolvendo os respectivos débito do fisco e crédito tributário. Tudo operando-se estritamente dentro do campo do cálculo das relações.”

Ora, não sendo o indébito tributário verdadeiro tributo, mas, apenas, mera aparência de tributo, posto que não respaldado em lei, e implicando, todavia, em prestação compulsória, há que se definir o pagamento tributário indevido como a prestação de fato, involuntária, decorrente da exigência ilegítima, por parte da Administração, de suposto tributo. Por essas razões, deve-se, a rigor, negar ao “indébito tributário” não apenas a qualidade de “tributo”, mas também a qualidade de “receita”, ante o fato de que, se assim qualificado, teria de sê-lo necessariamente como receita pública, pois auferida pelo Poder Público. E a receita auferida pelo Poder Público, bem como qualquer ato dele emanado, deverá ser, sempre e necessariamente, legal.

E sendo o “indébito tributário” intrinsecamente ilegal – de outra forma não seria indébito – não pode sequer ser classificado como receita. Como mero ingresso de caixa e não verdadeira receita, não poderá se integrar ao patrimônio do Poder Público, o que implica no dever de ser restituído ao proprietário tão logo superado o motivo que ensejou o ingresso. Quer dizer, inexistindo, no indébito tributário, motivo legítimo para o ingresso, impõe-se a sua restituição ao contribuinte, verdadeiro proprietário da quanto indevidamente paga a título de tributo, encontrando-se a administração na qualidade de mera possuidora do indébito tributário.

Nesse contexto, a norma básica que trata do instituto da compensação no direito positivo brasileiro encontra lugar no artigo 170 do CTN, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei nº 5.172/66

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.”

Como se infere do texto legal, o CTN outorgou ao legislador ordinário de cada esfera (federal, estadual e municipal) a “faculdade” de permitir a compensação dos créditos tributários. Trata-se, pois, de dispositivo legal que, com força de norma complementar, é norma geral de direito tributário e atribui à lei ordinária a função de estabelecer em que condições darse-á a compensação. E no que se refere às contribuições previdenciárias, que, aliás, é o que nos interessa para o deslinde da discussão aqui travada, o instituto jurídico da compensação é regido pelo artigo 89 da Lei nº 8.212/91. É ver-se:

“Lei nº 8.212/91 Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.”.

O artigo 89 da Lei nº 8.212/91 deixa claro que o instituto da compensação das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e contribuições instituídas a título de substituição (CPRB) deve ser realizado nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. E, aí, valendo-se do artigo 100, I do CTN que dispõe que “são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”, a Receita Federal acabou expedindo algumas Instruções Normativas regulando a compensação das referidas contribuições.

Levando-se em conta a época da ocorrência dos fatos geradores aqui discutidos e da lavratura do presente Auto de Infração, é de se notar que a Receita Federal havia expedido a IN/RFB nº 1300, de 20 de novembro de 2012 e IN/RFB nº 1.529, de 18 de dezembro de 2014 as quais dispuseram sobre os termos e condições relativos ao procedimento de compensação de contribuições previdenciárias. Confira-se:

(...)

Como se pode notar, para que a compensação de valores indevidamente recolhidos à Previdência seja realizada é necessário que o contribuinte atente-se para as normas complementares expedidas pela Receita Federal, que, a propósito, dispunham, num primeiro momento, que a compensação deveria ser informada em GFIP e, num segundo, estabelece que a compensação deve-se efetivar por meio do formulário eletrônico Compensação de Débitos de CPRB, disponível no sítio da RFB na Internet ou por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação.

Quer dizer, o instituto jurídico da compensação e, em especial, a compensação de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e contribuições instituídas a título

de substituição (CPRB) sempre foi regulada por regras expedidas pela RFB, que, aliás, assim sempre o fez por expressa autorização dos artigos 100, I e 170 do CTN. Trata-se, pois, das “regras do jogo”, as quais, é certo, devem ser observadas, sendo que, no caso em apreço, caberá ao contribuinte enquanto sujeito competente emitir a nota individual e concreta da compensação, porque é essa norma que, pressupondo a norma de obrigação do tributo e a norma de débito do Fisco, conferirá liquidez e certeza à própria compensação.

Nesse contexto, cabe transcrever, uma vez mais, os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

“Além das duas relações contrapostas (crédito tributário e débito da Fazenda Pública), para que a compensação se aperfeiçoe exige o art. 170 do Código Tributário Nacional que as relações tenham objetos líquidos e certos. São requisitos a ‘certeza da existência’ e a ‘determinação da quantia’ dos créditos e débitos que se pretende compensar.

Não há dúvidas, portanto, de que para o implemento da compensação é imprescindível a emissão de norma individual e concreta pelo sujeito competente, pois é esse o veículo apto para constituir fatos e relações jurídicas, objetivando, dentre outros, o objeto da prestação (quantum devido). Do mesmo modo que crédito tributário líquido e certo é aquele formalizado pelo ato do lançamento ou do contribuinte, débito da Fazenda Pública líquido e certo é o que foi objeto de decisão administrativa ou judicial, ou, ainda, reconhecido pelo contribuinte com fundamento em expressa autorização legal. Tais atos, formalizando o fato do pagamento indevido, introduzem-no no sistema. Tanto o crédito tributário como o débito do fisco são líquidos e certos quando estão identificados (i) credor e devedor, (ii) o montante do objeto da prestação e (iii) o motivo do surgimento do vínculo relacional.

Liquidez e certeza referem-se à existência e determinação da dívida, tanto do fisco como do contribuinte. A constituição do crédito tributário dá-se por meio de lançamento ou mediante norma individual e concreta expedida pelo contribuinte. Quanto ao débito do fisco, será constituído por norma individual e concreta decorrente de ato administrativo de invalidação do lançamento, de decisão administrativa, de decisão judicial ou, quando autorizado em lei, por ato do próprio administrado. Em todas essas hipóteses, está presente, sempre, a linguagem reconhecida pelo ordenamento como apropriada.”

O direito impõe suas próprias regras. E no processo de positivação das normas jurídicas – a partir das normas gerais e abstratas os sujeitos competentes têm o dever de sacar normas individualizadas e concretas – cada sujeito desempenha sua competência nos exatos limites previstos na Constituição ou na lei.

É aí que o contribuinte que visa proceder à compensação deverá informá-la em GFIP ou através do formulário eletrônico Compensação de Débitos de CPRB ou, ainda, por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação. De todo modo, uma coisa é certa: o débito tributário da fazenda deve ser formalizado em norma individual e concreta pelo próprio contribuinte, nos termos do artigo 89 da Lei nº 8.212/91, obedecendo-se as normas infralegais dispostas nas Instruções Normativas anteriormente elencadas.

Porque uma coisa é a relação jurídica aqui discutida, constituída mediante lançamento de ofício expedido nos termos dos artigos 142 e 149, inciso V do CTN. Outra coisa, completamente diversa, é o suposto débito da fazenda para com a recorrente, o qual, aí, sim, poderá embasar a relação jurídica compensatória, de modo que o procedimento para se efetivar a norma individual e concreta da compensação, tornando a existência do débito do fisco líquida e certa, apresenta suas próprias regras, as quais não se confundem com as regras relativas ao oferecimento e análise da impugnação.

É nesse sentido que há muito vem decidindo este Tribunal:

“IMPUGNAÇÃO - PEDIDO DE COMPENSAÇÃO – A apresentação de petição que não contém qualquer discordância com a exigência contida no lançamento, mas, ao contrário, manifesta expressamente a intenção de que o débito seja compensado com valores de créditos decorrentes de indébito tributário, não se caracteriza como impugnação, mas proposta de liquidação do valor devido.

Recurso negado.

(Processo n.º 13608.000111/94-91. Acórdão n.º 203-07.512, Conselheiro Relator Renato Scalco Isquierdo. Sessão de 12.07.2001. Publicado em 12.07.2001).

NORMAS PROCESSUAIS. FALTA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. DEFINITIVIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. A falta de impugnação específica, no Recurso Voluntário, contra os fundamentos do acórdão recorrido, toma definitiva a decisão do colegiado "a quo".

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. MOMENTO. A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa.

IMPUGNAÇÃO DE LANÇAMENTO. SOLICITAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INOPORTUNIDADE. Em sede de impugnação de lançamento de ofício, o pedido de compensação de débitos é descabido, porquanto, além de não expressar contestação, denota a anuência com o crédito tributário constituído e a simples oferta de meios para sua satisfação.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. APRECIACÃO. COMPETÊNCIA. A delegacia de julgamento não possui competência para apreciar pedidos de compensação em sede de impugnação de lançamento.

Recurso negado.

(Processo n.º 13922.000023/2001-53. Acórdão n.º 203-11.235, Conselheiro Relator Eric Moraes de Castro e Silva. Sessão de 23.08.2006. Publicado em 23.08.2006).”

Todas essas razões bem evidenciam que não caberia, aqui, analisar pedido de compensação, porque, nos termos da legislação de regência, regulamentada pelas Instruções Normativas da Receita Federal expostas anteriormente, tais pedidos estão submetidos a toda uma sistemática própria cujas regras não se confundem com aquelas relativas à apresentação e análise de recurso voluntário. Mas não é essa a hipótese dos autos.

Conforme afirmo nas linhas iniciais do voto, a recorrente não visa proceder com a compensação de valores, mas pleiteia o mero abatimento ou aproveitamento dos valores eventualmente recolhidos a título de contribuição sobre a receita bruta com os valores objeto da presente autuação. Essa situação é análoga àquela em que o contribuinte é excluído do simples e tem contra si lavrado auto de infração com exigências para cada tributo, sendo que aí os valores eventualmente recolhidos são deduzidos das exigências de mesma natureza. Esse entendimento é inclusive objeto da Súmula CARF n.º 76, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Súmula CARF n.º 76

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Verificando-se tratar de situação análoga, entendo que os valores já recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) devem ser aproveitados em relação aos valores aqui discutidos a título de contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos e seus consectários legais.

A propósito, destaque-se que essa Turma julgadora já se debruçou sobre casos análogos em que as respectivas empresas recorrentes haviam recolhido contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e estavam sendo autuadas pela falta de recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta (CPRB) – observe-se que o caso aqui discutido é idêntico sob a perspectiva do aproveitamento dos valores já recolhidos – e, oportunamente, a Turma acabou entendendo pela possibilidade do aproveitamento dos valores já recolhidos, haja vista que tal aproveitamento não se confundia com o instituto da compensação tributária. Confira-se:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/11/2015

APROVEITAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EVENTUALMENTE RECOLHIDA NO PERÍODO FISCALIZADO. POSSIBILIDADE QUE NÃO SE CONFUNDE COM O INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO.

O mero aproveitamento da contribuição previdenciária patronal incidente sobre valores pagos a segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais eventualmente recolhidos durante o período fiscalizado não se confunde com o instituto da compensação, que, como sabido, submete-se a toda uma sistemática própria prescrita nos termos e condições da legislação tributária de regência.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

(Processo nº 11080.730525/2017-01. Acórdão nº 2201-005.417. Conselheiro Relator Sávio Salomão de Almeida Nóbrega. Sessão de 10/09/2019. Acórdão publicado em 30/10/2019).”

Considerando, pois, que a presente autuação remanesce tão-somente em relação competências de 01/2014, 02/2014, 03/2014, 04/2014, 06/2014, 07/2014, 08/2014, 09/2014, 10/2014, 11/2014, 12/2014, 01/2015 e 11/2015 – a apuração das contribuições previdenciárias aí deve ser realizada mês a mês e proporcionalmente com base no regime de tributação misto prescrito no artigo 9º, § 1º, incisos I e II e § 5º da Lei nº 12.546/2011 –, decerto que os valores já recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta e nas mesmas competências tais quais mencionadas devem ser abatidos e aproveitados em relação aos valores que serão proporcionalmente apurados a título de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários prevista no artigo 22, incisos I e III da Lei n 8.212/91.

Com efeito, os valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) nas competências de 01/2014, 02/2014, 03/2014, 04/2014, 06/2014, 07/2014, 08/2014, 09/2014, 10/2014, 11/2014, 12/2014, 01/2015 e 11/2015 devem ser aproveitados em relação aos valores que serão proporcionalmente apurados a título de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários.

Neste espeque, em face das razões de decidir supra reproduzidas, ora adotados como fundamentos da presente decisão, impõe-se o provimento do recurso voluntário da Contribuinte neste particular, reconhecendo-se a possibilidade de aproveitamento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta no período fiscalizado na apuração / determinação das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários objeto do presente processo administrativo.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, determinando-se o abatimento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta no período fiscalizado na apuração / determinação das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários objeto do presente processo administrativo.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior