



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720064/2022-06
ACÓRDÃO	2402-013.109 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MULTILIXO REMOCOES DE LIXO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

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 os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade a lavratura de atos e termos por pessoa incompetente e o proferimento de despachos e decisões por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. ENQUADRAMENTO NO CNAE. MAIOR RECEITA.

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

CPRB. APROVEITAMENTO DOS VALORES RECOLHIDOS. 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

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. Matéria já pacificada no CARF, através da Súmula nº 108 (vinculante).

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. MULTA DE MORA. DISTINÇÃO.

Iniciado o procedimento fiscal, todo e qualquer crédito tributário apurado deve ser objeto de aplicação da multa de ofício, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, não se cogitando da aplicação da multa de mora prevista no artigo 61 do mesmo ato normativo, aplicável para a hipótese de recolhimento espontâneo sem que se esteja sujeito a procedimento fiscal.

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

À autoridade administrativa, cuja atividade é vinculada à previsão normativa, não é permitido excluir ou reduzir a multa aplicada em virtude de determinação legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, determinando-se o aproveitamento / abatimento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta na apuração / determinação das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários objeto do presente processo administrativo.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (suplente convocado), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 14ª Turma da DRJ08, consubstanciada no Acórdão 108-035.690 (p. 4.425), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário referente às *contribuições devidas à Seguridade Social pela empresa autuada, na qualidade de sujeito passivo da contribuição social previdenciária correspondente a parte patronal, incidente sobre as remunerações pagas aos empregados e aos contribuintes individuais, que foi suprimida por informações consideradas indevidas em razão do disposto na legislação de regência, nas declarações em GFIP (01/2018 a 07/2018) e no e-Social (08/2018 a 12/2018), relacionadas a opção pela CPRB.*

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 78), tem-se que:

(...)

Embora a atividade principal da **Multilixo Remoções**, constante do seu cadastro no CNPJ, esteja dentre aquelas alcançadas pela possibilidade de adoção da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, em substituição à contribuição sobre as folhas de pagamento, verificamos que, na prática, essa não é a atividade principal desenvolvida pela empresa, conforme se verifica claramente nas notas fiscais por ela emitidas, bem como na escrituração contábil de suas receitas e nas informações prestadas na Escrituração Contábil Fiscal - ECF. De acordo com a Demonstração do Resultado do Exercício – DRE (**Anexo I**) acostada à Escrituração Contábil Digital – ECD do ano-calendário de 2018, enviada pelo contribuinte ao Sistema Público de Escrituração Digital – Sped, a empresa teve uma receita bruta de R\$ 155.273.159,39, assim constituída:

* Venda de mercadorias R\$ 19.791.853,97 (12,7465%)

* Serviços prestados R\$ 135.477.990,75 (87,2514%)

* Prestação de serviços de transporte R\$ 3.314,67 (0,0021%)

O exame das informações das notas fiscais eletrônicas de prestação de serviços (NFe), enviadas pela Prefeitura Municipal de São Paulo (**Anexo VII**), revela que, no mesmo período, a empresa emitiu notas fiscais no valor total de R\$ 139.370.785,63, das quais, extraindo-se as notas canceladas e as substituídas, chega-se ao total de notas fiscais válidas de R\$ 134.740.409,63.

O código de serviço constante de todas as NFe de prestação de serviços enviadas pela PMSP é o 1325, cuja descrição, de acordo com a tabela do ente municipal, é a “**Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.**”

No tocante às notas fiscais mercantis (vendas), de acordo com informações prestadas pela empresa ao Sped, foram emitidas notas fiscais no valor total de R\$

12.909.734,93, todas elas tendo como diente a **Multi Bioenergia Ltda.**, CNPJ nº 18.011.110/0001-14, pertencente ao mesmo grupo econômico. Do total vendido, 86% referem-se ao código NCM (Nomendatura Comum do Mercosul) **47079000 - Papel cartão para reciclagem (desperdícios e aparas). Outros, incluindo os desperdícios e aparas não selecionados**, e 14% correspondem ao NCM **44013900 – Lenha em qualquer forma; madeiras em estilhas ou partículas...**).

Na Demonstração do Resultado do Exercício constante da Escrituração Contábil Fiscal – ECF, a empresa informou uma receita bruta de R\$ 155.273.159,39, sendo R\$ 19.791.853,97 referentes à venda de mercadorias no mercado interno e R\$ 135.481.305,42 relativos à prestação de serviços no mercado interno, conforme **Anexo VIII – DRE da ECF 2018**. Entretanto, no bloco Y540 – Discriminação da Receita de Vendas dos Estabelecimentos por Atividade Econômico, informou que a totalidade das receitas (R\$ 155.273.159,39) é proveniente do transporte rodoviário de produtos perigosos, o que, como sabemos, não é verdadeiro.

De acordo com as informações acima expostas, fica claro que a atividade principal da empresa é a coleta de lixo e resíduos, que representa mais de 87% do seu faturamento, e não está dentre aquelas sujeitas à contribuição previdenciária sobre a receita bruta. Das atividades desenvolvidas pelo contribuinte, a única estaria sujeita à CPRB é a de transporte, que representou 0,0021%, no ano de 2018.

A reforçar a constatação acima, está o próprio sítio eletrônico do **Grupo Multilixo**, tratado no item 3, onde o grupo se diz prestador dos serviços de **assessoria ambiental, coleta e transporte, gerenciamento de resíduos, limpezas técnicas industriais e programa aterro zero**. É evidente que o transporte está inserido nos serviços de coleta, porém, como elemento integrante dessa modalidade de serviço, intrínseca a ela, não sendo, em si, o serviço efetivamente prestado.

(...)

Conforme demonstrado no item 4.1, a **Multilixo Remoções**, ao optar indevidamente pela CPRB, no percentual de 100%, deixou de recolher aos cofres da Previdência Social a integralidade da contribuição previdenciária básica de 20%, incidente sobre a remuneração paga a empregados e contribuintes individuais, cabendo à fiscalização o lançamento de ofício dos valores devidos, o que foi feito mediante emissão do correspondente Auto de Infração, inserido no processo nº **15746- 720.064/2022-06**.

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 1.894), defendendo, em síntese, os seguintes pontos:

- inicialmente, tece comentários no sentido de que a Fiscalização não observou o procedimento correto nas hipóteses de não homologação de compensações;
- na sequência, aduz nulidades do lançamento fiscal;
- fatos geradores já declarados;

- não ocorrência da materialização do fato jurídico tributável no caso concreto;
- correta opção pela CPRB;
- dedução / abatimento dos valores recolhidos como CPRB;
- homologação de declaração anterior, com pagamento do valor declarado;
- improcedência / nulidade do auto de infração, pois seria o caso de não homologação de compensação e não de lançamento fiscal;
- indevida incidência dos juros sobre a multa; e
- improcedência da multa de ofício, devendo ser aplicada, caso se entenda pela procedência do lançamento no mérito, a multa de mora.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada, nos termos do susodito Acórdão nº 108-035.690 (p. 4.425), conforme ementa abaixo reproduzida:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. MULTA DE MORA. DISTINÇÃO.

Iniciado o procedimento fiscal, todo e qualquer crédito tributário apurado deve ser objeto de aplicação da multa de ofício, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, não se cogitando da aplicação da multa de mora prevista no artigo 61 do mesmo ato normativo, aplicável para a hipótese de recolhimento espontâneo sem que se esteja sujeito a procedimento fiscal.

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

À autoridade administrativa, cuja atividade é vinculada à previsão normativa, não é permitido excluir ou reduzir a multa aplicada em virtude de determinação legal.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. ENQUADRAMENTO NO CNAE. MAIOR RECEITA.

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. OPÇÃO INEFICAZ. APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS EFETUADOS NA CONDIÇÃO DE OPTANTE. MATÉRIA NÃO INTEGRANTE DA LIDE.

O aproveitamento dos pagamentos já realizados sob o código de pagamento da CPRB para a quitação de valores relativos à contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento é matéria que escapa aos contornos da lide estabelecida nos autos, razão pela qual não cabe apreciação.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido**

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de p. 4.971, reiterando, em síntese, os termos da sua impugnação.

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.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário referente às *contribuições devidas à Seguridade Social correspondente a parte patronal, incidente sobre as remunerações pagas aos empregados e aos contribuintes individuais, que foi suprimida por informações consideradas indevidas em razão do disposto na legislação de regência, nas declarações em GFIP (01/2018 a 07/2018) e no e-Social (08/2018 a 12/2018), relacionadas a opção pela CPRB.*

De acordo com a Autoridade Administrativa Fiscal (p. 78), a Contribuinte optou indevidamente pela CPRB, tendo em vista que a sua atividade principal – correspondente àquela de maior faturamento – não está abrangida por essa modalidade especial de apuração e recolhimento da contribuição previdenciária.

Em sua peça recursal, a Contribuinte reitera, em síntese, as razões de defesa deduzidas em sede de impugnação, expostas no relatório supra.

Neste contexto, considerando que as razões de defesa deduzidas no apelo recursal apresentado pela Contribuinte não 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 – **com exceção, apenas, da matéria referente ao aproveitamento dos valores recolhidos a título de CPRB, a qual será objeto de tópico específico no presente voto** - em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

I - PRELIMINARMENTE

4.5. Em temas preliminares, após discorrer sobre a I.1-TEMPESTIVIDADE passa aos seguintes destaques:

I.2.-RITO DE FISCALIZAÇÃO DA COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA

4.6. Inicia sua exposição ressaltando o seguinte:

Os valores lançados no presente auto de infração ora recorrido estavam todos lançados pelo recorrido em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social, como COMPENSAÇÃO.

Não tendo sido homologada a compensação, o lançamento fiscal caberia à DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE SÃO PAULO, PELO SEU TITULAR, qualquer lançamento fiscal na forma de NOTIFICAÇÃO FISCAL (nunca auto de infração) na modalidade de COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA, que ensejaria o recurso de manifestação de inconformidade. Não cabe no caso lançamento de ofício (auto de infração) para contribuições já declaradas em GFIP- GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL.

A Súmula CARF nº 52 dispõe que somente os tributos objeto de compensação indevida formalizada em Pedido de Compensação ou Declaração de Compensação apresentada até 31/10/2003, quando não exigíveis a partir de DCTF, ensejam o lançamento de ofício.

A Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941 de 27/05/2009, deu nova redação à Lei de Custeio da Seguridade Social, Lei 8.212/91, estabelecendo no artigo 37 que constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.

A forma determinada foi aquela estabelecida no artigo 32, inciso 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, qual seja, a GFIP, que passou a ser documento de declaração de débitos de natureza previdenciária equivalente ao DCTF.

Na linguagem oficial, a DCTF ou a GFIP materializam a "confissão de dívida".

Portanto, o débito relativo a contribuições previdenciárias estava devidamente declarado em GFIP. O que se discute é apenas a compensação havida, que não pode ser atacada via auto de infração de ofício, mas HOMOLOGAÇÃO ou NÃO HOMOLOGAÇÃO do direito creditório postulado pelo contribuinte.

Não se trata de hipótese sujeita a auto de infração de ofício, sendo caso específico de COMPENSAÇÃO SUJEITA A HOMOLOGAÇÃO PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, tendo o auditor fiscal da DELEGACIA ORA AUTUANTE

usurpado de competência que não lhe é própria e procedendo a auto de infração com lançamento de ofício, sendo que caberia, no caso, em hipótese, apenas notificação de não homologação de compensação, cujo recurso cabível seria a Manifestação de Inconformidade. Vejamos:

4.7. Para fundamentar suas alegações quanto a homologação de direito creditório, transcreve o art. 226 da Portaria MP 203 DE 14/05/2012 (DOU 17/05/2012), redação da Portaria MP 512 de 02/10/2013 (dou 04/10/2013), que dispõe sobre o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil e segue afirmando:

Ocorreu, portanto, a NULIDADE prevista no artigo 59, I do Decreto 70.235 (são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente) e artigo 12 do Decreto 7.574 de 29/09/2011.

A não homologação de compensação informada em GFIP é ato privativo de auditor fiscal titular da unidade, sendo que sequer caberia a emissão de auto de infração, mas de NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO pela não homologação da compensação, ato privativo do Chefe da Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no caso, Delegado da Delegacia de Administração Tributária de São Paulo, sequer auditor fiscal por ele designado. A nulidade também está configurada no artigo 31 do Decreto 7.574 que trata da competência para efetuar lançamento.

Tendo o auditor fiscal verificado a suposta ocorrência de infração à legislação tributária federal, posto que entendeu que a compensação seria indevida, deveria ter deixado de proceder ao lançamento do auto de infração com base no referido fato, dado à incompetência do mesmo em relação à não homologação de compensação, comunicando o fato à chefia imediata para encaminhamento do processo à chefia da Unidade, nos termos do artigo 12 do Decreto 70.235.

(...)

A DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE FISCALIZAÇÃO DE SÃO PAULO não poderia ter procedido ao lançamento na forma apresentada na notificação ora com Impugnação ordinário.

O REGIMENTO INTERNO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, aprovado pela PORTARIA MF 203 de 14/05/2012 (DOU 17/05/2012) e alterado por Portarias subsequentes, inclusive a 512 de 02/10/2013 (DOU 04/10/2013), estabelece a forma no trato da matéria relativa às COMPENSAÇÕES nos pagamentos dos tributos, qual seja, impostos e contribuições sociais, como as previdenciárias, de competência da Receita Federal do Brasil em relação à fiscalização e arrecadação.

4.8. Alega na sequência que a Portaria foi alterada por nova Portaria nº 158 de 05/05/2016, ficando sem Delegacia Específica para questões de compensação e passa a transcrever o art. 24 da referida Portaria, salientando que no Capítulo IV se

cuida das atribuições dos Dirigentes no âmbito da Receita Federal do Brasil estabelecendo atribuições específicas. Colaciona o art. 302 para destacar que cabe aos Delegados da Receita Federal as atividades relacionadas com a gerência e a modernização da administração tributária e aduaneira e, especificamente decidir entre outros sobre a compensação.

4.9. Primeiramente cumpre salientar que **o lançamento se deu em 2022 e os atos citados pelo impugnante já haviam sido alterados ou revogados**. A Portaria ME nº 284, aprovou o Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia vigente, que foi publicado no DOU de 27/07/2020, seção 1-B, página 1, que por sua vez revogou a Portaria MF nº 430/2017, que já havia revogado a Portaria MF nº 203/2012, citada pela impugnante.

4.10. Cabe mencionar também, que o **art. 31 do decreto nº 7.574/2011** também foi alterado, **sendo revogado o inciso II, que destaca para fundamentar suas alegações** de que “A não homologação de compensação informada em GFIP é ato privativo de auditor fiscal titular da unidade, sendo que sequer caberia a emissão de auto de infração, mas de NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO pela não homologação da compensação, ato privativo do Chefe da Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no caso, Delegado da Delegacia de Administração Tributária de São Paulo”. Segue o texto atual vigente com destaque da revogação do inciso II.

Redação atual

Art. 31. O lançamento de ofício compete ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, podendo a exigência do crédito tributário ser formalizada em auto de infração ou em notificação de lançamento. (Redação dada pelo Decreto nº 8.853, de 2016)

Redação anterior revogada

Art. 31. O lançamento de ofício do crédito tributário compete:

I - a Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, quando a exigência do crédito tributário for formalizada em auto de infração (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 7º e 10 ; Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, arts. 5º e 6º , com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007, art. 9º); ou (Revogado pelo Decreto nº 8.853, de 2016)

II - ao chefe da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil encarregado da formalização da exigência ou ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil por ele designado, mediante delegação de competência, quando a exigência do crédito tributário for formalizada em notificação de lançamento (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 11 ; Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º). (revogado pelo decreto nº 8.853, de 2016)

4.11. Vários são os equívocos ressaltados pelo Impugnante, a começar por citar atos normativos revogados ou alterados, bem como dar interpretação incorreta sobre as determinações constantes da legislação tributária, que envolve diferentes procedimentos e declarações dos diversos tributos administrados pela Receita Federal. Deixa de considerar, inclusive, a evolução da legislação de regência das contribuições sociais previdenciárias ao longo dos anos. Embora tenham sido unificados determinados procedimentos, próprios dos demais tributos administrados pela Receita Federal, as contribuições previdenciárias apresentam diferentes exigências e peculiaridades para cumprimento das obrigações principais e acessórias, que não se confundem, considerando a natureza e a destinação específica desse tributo.

4.12. Do exposto na contestação, razão assiste a impugnante quando afirma que a DCTF ou a GFIP materializam a "confissão de dívida". No entanto, há procedimentos com obrigações diferentes com relação aos tributos informados nas duas declarações ao longo dos anos. A unificação quanto a procedimentos e cumprimento de obrigações deu-se de forma parcial e paulatinamente, sendo que até hoje, após tantas alterações, o cumprimento das obrigações relacionadas a contribuição social previdenciária se dá de forma específica.

4.13. Considerando que a impugnante cita a súmula 52 do CARF para enfatizar que *“somente os tributos objeto de compensação indevida formalizada em Pedido de Compensação ou Declaração de Compensação apresentada até 31/10/2003, quando não exigíveis a partir de DCTF, ensejam o lançamento de ofício”*, tem-se que tal súmula não guarda relação com o tributo em discussão, a uma porque a DCTF e a GFIP, embora declarações constitutivas do crédito tributário, tem características peculiares e, a duas porque no tocante a compensação tem-se procedimentos totalmente diferentes.

4.14. Na DCTF o contribuinte informa o débito apurado, que constitui o crédito tributário declarado, podendo informar também créditos vinculados (pagamento, compensações, parcelamento, suspensão) com os quais pretende liquidar e/ou suspender o valor devido em parte ou integralmente. Se não informar créditos vinculados o valor informado como débito apurado será cobrado integralmente, posto que declarado, e enviado a PGFN para execução da dívida.

4.15. No caso de ter informado compensação, esta será requerida pelo contribuinte mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

4.17. A DCTF e a PER/DCOMP com relação a compensação não guardam relação com as contribuições previdenciárias, cujo débito informado na GFIP corresponde a apuração sobre as bases de cálculo declaradas, sendo que a legislação de regência permite informar deduções, retenções e compensações, que serão deduzidas do total da importância devida, que deveria ser recolhida pelo contribuinte em GPS.

4.18. A compensação tributária possui como fundamento o art. 170 do CTN e é regulamentada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil nas Instruções Normativas referentes a matéria, considerando as disposições da Lei nº 9.430/96 e, em se tratando de contribuições sociais previdenciárias o disposto na Lei nº 8.212/91.

4.19. No âmbito da SRFB tem-se as mesmas normas aplicáveis a todos os tributos, incluindo as contribuições previdenciárias, que, no entanto, apresentam algumas diferenças em razão de suas peculiaridades.

4.20. A compensação tributária, propriamente – cuida o Código Tributário Nacional e, neste caso, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, seu Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, além das demais formalidades específicas, ditadas pelo respectivo Manual da GFIP, no caso do tributo contribuições previdenciárias.

4.21. Considerando o contexto específico das compensações tributárias e considerando as ressalvas, ora feitas, quanto à realização de compensações, em geral, e de contribuições previdenciárias, em particular, fica claramente estabelecido que a realização de compensações, sob outros fundamentos, que não sejam existência de créditos tributários certos e líquidos, decorrentes de recolhimentos indevidos ou maior, que decorram, portanto, de outros direitos, monetariamente determináveis, não se coadunam com as finalidades e efeitos do instrumento de realização das compensações de contribuições previdenciárias (as GFIP, neste caso).

4.22. Ocorre que a situação em questão não se trata de compensação e sim de ajuste específico a ser informado no campo compensação, razão pela qual não há que se falar em homologação de compensação.

4.23. Segue transcrito em parte o ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO CODAC Nº 93, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2011 (Publicado no DOU de 20/12/2011, seção, página 63), que dispõe sobre os procedimentos a serem observados para o preenchimento da Guiade Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) pelas empresas abrangidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

(...)

Art. 2º A partir de 1º de abril de 2012, para fins de aplicação da redução prevista no inciso II do § 3º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, sobre as contribuições previdenciárias estabelecidas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, as empresas que se enquadram nessa hipótese deverão observar o disposto neste artigo quando da prestação de informações no Sefip, até que ocorra a adequação desse sistema.

§ 1º A diferença relativa à Contribuição Previdenciária Patronal entre o valor calculado pelo Sefip (demonstrados no "Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social" nas linhas

"Empregados/Avulsos" e "Contribuintes Individuais" abaixo do título Empresa) e o valor apurado conforme disposto no inciso II do § 3º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, deverá ser informada no campo "Compensação".

§ 2º A GPS gerada pelo Sefip deverá ser desprezada, devendo ser preenchida GPS com os valores efetivamente devidos sobre os fatos geradores declarados em GFIP.

§ 3º Os relatórios gerados pelo Sefip "Relatório de Valor de Retenção", "Relatório de Compensações" e "Relatório de Reembolso" devem ser desprezados e mantido demonstrativos de origem do crédito para fins de fiscalização e/ou pedido de reembolso/restituição/compensação.

Art. 3º Para fins de aplicação da substituição das contribuições previdenciárias estabelecidas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, prevista no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, as empresas que se enquadram nessa hipótese deverão observar o disposto neste artigo quando da prestação de informações no Sefip, até que ocorra a adequação desse sistema.

§ 1º Os valores de Contribuição Previdenciária Patronal calculados pelo Sefip e demonstrados no "Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social" nas linhas "Empregados/Avulsos" e "Contribuintes Individuais" abaixo do título Empresa deverão ser somados e lançados no Campo "Compensação".

§ 2º A GPS gerada pelo Sefip deverá ser desprezada, devendo ser preenchida GPS com os valores efetivamente devidos sobre os fatos geradores declarados em GFIP.

§ 3º Os relatórios gerados pelo Sefip "Relatório de Valor de Retenção", "Relatório de Compensações" e "Relatório de Reembolso" devem ser desprezados e mantidos demonstrativos de origem do crédito para fins de fiscalização e/ou pedido de reembolso/restituição/compensação.

Art. 4º Para fins de aplicação da redução prevista no inciso II do parágrafo único do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, sobre as contribuições previdenciárias estabelecidas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, as empresas que se enquadram nessa hipótese deverão observar o disposto neste artigo quando da prestação de informações no Sefip, até que ocorra a adequação desse sistema.

§ 1º A diferença relativa à Contribuição Previdenciária Patronal entre o valor calculado pelo Sefip (demonstrados no "Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social" nas linhas "Empregados/Avulsos" e "Contribuintes Individuais" abaixo do título Empresa) e o valor apurado conforme disposto no inciso II do parágrafo único do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, deverá ser informada no campo "Compensação".

§ 2º A GPS gerada pelo Sefip deverá ser desprezada, devendo ser preenchida GPS com os valores efetivamente devidos sobre os fatos geradores declarados em GFIP.

§ 3º Os relatórios gerados pelo Sefip "Relatório de Valor de Retenção", "Relatório de Compensações" e "Relatório de Reembolso" devem ser desprezados e mantido demonstrativos de origem do crédito para fins de fiscalização e/ou pedido de reembolso/restituição/compensação. (...)

4.24. Verifica-se assim as orientações para as empresas sujeitas a substituição da contribuição previdenciária patronal (CPP), prevista na Lei nº 8.212/91 pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. O valor da contribuição patronal deveria ser informado no campo compensação, apenas e tão somente, para que o valor total apurado pudesse suprimir a parte da contribuição patronal de 20% sobre a folha, considerando que a tributação seria sobre a receita bruta informada na DCTF.

4.25. Foi necessário esse procedimento no SEFIP até que pudesse ocorrer a adequação do sistema, o que não se efetivou no correr dos anos, obrigando a continuidade do procedimento para evitar apuração da contribuição substituída. Não se trata de compensação e sim de "ajuste" necessário no SEFIP para evitar apuração da contribuição substituída, incluída junto com as demais contribuições devidas apuradas sobre a folha. O valor deveria ser inserido no campo compensação para que o SEFIP pudesse excluir essa importância.

4.26. Não há que se falar em homologação de compensação, uma vez que não se trata de compensação a ser homologada e, ainda que fosse não haveria impedimento para que o Auditor procedesse a glosa de uma compensação apurada como indevida durante uma fiscalização.

4.27. Tendo a fiscalização constatado, no caso, que a empresa informou em GFIP ajuste no campo "compensação", previsto no ADE CODAC Nº 93 **indevido**, uma vez que **a atividade de transporte não é a de maior receita**, o que **impede a opção pela CPRB**, não poderia a autoridade fiscal se abster de proceder o lançamento das contribuições substituídas, posto que **devidas sobre a folha e suprimidas**, uma vez que a atividade da autoridade administrativa se encontra vinculada aos dispositivos da legislação de regência, não podendo afastar sua aplicação, nos termos do artigo 116, inciso III da Lei nº 8.112/1990.

4.28. Assim, tem-se a competência indiscutível da autoridade fiscal para lavrar o Auto de Infração no presente caso. Não se trata de procedimento de homologação de compensação e sim de **lançamento de contribuições não declaradas, por meio de Auto de Infração, posto que suprimidas indevidamente na declaração**. No entanto, ainda que fosse compensação também não se discute a **competência legal** do Auditor Fiscal no tocante as atribuições previstas em lei e que independem de jurisdição.

4.29. É atribuição do Auditor-Fiscal da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB, em caráter privativo, constituir, mediante lançamento, o crédito tributário, assim entendido o vínculo jurídico por meio do qual o Estado pode exigir do sujeito passivo o objeto da obrigação principal, vale dizer, o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária.

4.30. O lançamento é ato privativo da Administração Tributária, no qual é verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinada a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido e identificado o sujeito passivo, com a proposição de aplicação da penalidade porventura cabível (CTN, art. 142). Impõe-se então analisar a competência da Autoridade Administrativa, no que tange às atividades relacionadas à constituição do crédito tributário, destacando-se, primeiramente, o conteúdo do art. 142 do Código Tributário Nacional e de seu parágrafo único:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

4.31. Do conceito legal expresso no citado artigo, depreende-se que o procedimento de lançamento é indelegável e privativo da autoridade administrativa devidamente investida nessa competência.

4.32. Atualmente, a competência do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil está expressamente disciplinada no art. 6º da Lei nº 10.593/2002:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457. de 2007)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457. de 2007)

*a) **constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;** (Redação dada pela Lei nº 11.457. de 2007)*

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais; (Redação dada pela Lei nº 11.457. de 2007)

*c) **executar procedimentos de fiscalização,** praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados; (Redação dada pela Lei nº 11.457. de 2007)*

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal: 11.457. de 2007)

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária; (Redação dada pela Lei nº 11.457. de 2007)

f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte; (Incluída pela Lei nº 11.457. de 2007) (Vigência)

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.457. de 2007)

4.33. O Decreto nº 6.641/08 regulamenta as atribuições, conforme previsão contida no § 3º do art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002.

4.34. Ademais, o Decreto nº 70.235/1972, determina:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

4.35. Por outro lado, do parágrafo único do art. 142 do CTN, extrai-se que o lançamento deve ser presidido pelo princípio da legalidade, além de constituir-se num dever indeclinável, uma vez constatada a ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória.

4.36. Os artigos 194 e 195 do CTN, que tratam da Administração Tributária e, especificamente, da atividade de fiscalização, dispõem:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

(...)

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou

fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

4.37. Destarte, escapa ao bom senso qualquer argumento tendente a querer limitar o direito baseado em Lei Complementar que garante ao servidor investido no cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil o poder e a competência de fiscalizar os tributos de sua alçada. Não há norma que possua o condão de restringir a competência legal do Auditor Fiscal designado para fins de apuração e constituição do crédito tributário.

4.38. Importante mencionar ainda o art. 31 do Decreto nº 7.574/2011, já destacado anteriormente em razão da impugnação citar o dispositivo com redação desatualizada.

Decreto 7574/2011

Art. 31. O lançamento de ofício compete ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, podendo a exigência do crédito tributário ser formalizada em auto de infração ou em notificação de lançamento. (Redação dada pelo Decreto nº 8.853, de 2016)

4.39. Cumpre salientar então, que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é a autoridade competente para proceder ao lançamento de ofício, **independentemente do tipo de formalização** da exigência do crédito tributário.

4.40. Além disso, foi juntado aos autos Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal, lavrado nos termos da Portaria RFB nº 6.478/2017, com a distribuição do procedimento fiscal para o Auditor Fiscal que procedeu a fiscalização e lavrou o Auto de Infração.

4.41. Portanto, a competência para proceder à auditoria fiscal e formalizar o lançamento é **atribuída por lei** ao Auditor Fiscal da Receita Federal, sendo válido o procedimento de fiscalização com amplitude para execução de suas atribuições legais. Assim, a alegação de incompetência não pode ser acatada, bem como o tipo de formalização da exigência do crédito tributário.

(...)

4.42. Quanto a destacar “*rito da fiscalização da compensação previdenciária*”, cabe salientar, que é certo que a Administração Tributária com o avanço da tecnologia no passar dos anos, vem estabelecendo novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ampliando formas e procedimentos de investigação para alcançar com mais celeridade as infrações decorrentes das mais diversas condutas dos contribuintes em situação irregular.

4.43. Porém, não há impedimento para que no curso de uma ação fiscal, constatada irregularidades diversas, a autoridade fiscal possa lançar alguma importância devida, decorrente dessas irregularidades, por conta da possibilidade de apuração eletrônica ou qualquer outro rito/procedimento, que possa ser

executado em separado. A atividade é vinculada e obrigatória e o tempo é fator importante que corre contra o fisco.

4.44. Ocorre, que no presente caso, não se trata de direito creditório postulado conforme alega a impugnante e sim, um “ajuste” por impedimento do programa SEFIP a ser efetivado no campo compensação da GFIP. Não sendo válida a opção pela CPRB houve supressão de contribuições devidas, que evidentemente não só podem, como devem ser lançadas por meio de Auto de Infração.

4.45. Considerando que o impugnante repisa os mesmos equívocos em todos os destaques a seguir, no tocante ao “rito da fiscalização da compensação previdenciária”, importante trazer aqui o objetivo e as peculiaridades da GFIP ao ser instituída e o campo “compensação” da declaração.

Da compensação em GFIP

* Das disposições do Código Tributário Nacional

4.46. O Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172 de 25/10/1966, dispõe:

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.

(...)

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II - a compensação;

(...)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

4.47. Dos dispositivos citados infere-se que a extinção do crédito ocorre sob condição resolutória de ulterior homologação do procedimento compensatório pela autoridade fiscal. Não ocorrendo a homologação o crédito objeto da compensação passa a ser exigível.

* Das alterações da legislação de regência

4.48. A legislação tributária federal, principalmente ao longo dos últimos anos, sofreu profundas alterações no tocante as determinações legais para cumprimento das diversas obrigações principais e acessórias, dos diferentes tributos, com suas respectivas peculiaridades.

4.49. A competência para Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB executar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação e cobrança de

contribuições sociais previdenciárias foi atribuída pela Lei nº 11.457, de 16/03/07 – DOU 19/03/07.

4.50. Entre os tributos administrados pela Receita Federal, tem-se a contribuição social previdenciária, que necessitou reforma considerável para cumprimento de suas obrigações, considerando a Medida Provisória nº 449, de 2008, que promoveu profundas alterações na legislação previdenciária no tocante à apuração, lançamento de créditos, cobrança, restituição e compensação de valores das contribuições capituladas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 8.212, de 1991, das contribuições substitutivas e de terceiros.

4.51. A referida MP foi convertida na Lei nº 11.941/2009 e trouxe nova redação a dispositivos da Lei nº 8.212, de 24/07/91, e alterações - DOU 25/07/91. Assim, o artigo 89 da Lei nº 8.212/1991, restou também alterado, sendo induído o § 9º e 10º:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 9B Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela lei nº 11.941, de 2009).

4.52. Novas obrigações foram sendo introduzidas, obrigando adaptação dos sistemas de diferentes tributos que não se comunicavam, permanecendo por determinado tempo procedimentos específicos para cobrança das glosas apuradas, decorrentes da declaração em GFIP para cobrança em DARF. Posteriormente as alterações das Instruções Normativas passaram a contemplar novas formas de declaração de acordo com a evolução da legislação de regência.

4.53. A compensação das contribuições sociais previdenciárias era declarada obrigatoriamente em GFIP em parte do período em questão, sendo o procedimento previsto em instruções normativas que disciplinaram forma e procedimento para declarar a compensação, e vem sendo alteradas ao longo dos anos.

4.54. Em observância ao disposto no art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB estabeleceu as condições para compensação de contribuições previdenciárias através da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17/07/2017, e alterações – DOU 18/07/17, vigente à época.

4.55. De acordo com os atos legais e normativos, as contribuições previdenciárias somente poderão ser compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido de contribuições previdenciárias, e em períodos subsequentes à competência do crédito e mediante informação em GFIP.

* Da Declaração em GFIP

4.56. No tocante as contribuições em questão, tem-se a Guia de Recolhimento ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, que criou a obrigatoriedade de o contribuinte dedarar na forma, prazo e condições estabelecidos, inicialmente pelo INSS e, posteriormente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, os dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo, valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de seu interesse.

4.57. A GFIP é instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, constituindo-se em termo de confissão de dívida, na hipótese de não recolhimento, conforme dispõe o artigo 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, c/c o artigo 225 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, e dispositivos específicos da IN RFB nº 971, de 2009, vigente à época. Portanto, pode se proceder à imediata inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), das contribuições previdenciárias devidas, em caso de não pagamento no prazo estipulado na legislação.

4.58. O envio da GFIP formaliza o cumprimento de obrigação acessória e, também constitui o crédito tributário. **A GFIP é o documento que registra a confissão do contribuinte quanto aos elementos necessários para a constituição do crédito tributário, quais sejam: base de cálculo, alíquota, competência, identificação do sujeito passivo e campos que reduzem os valores devidos como salário-família, salário-maternidade, retenção e compensação.**

4.59. A constituição do crédito tributário por meio da dedaração do sujeito passivo dispensa a Administração dos esforços de lançar através de autuação e o contraditório, conforme previsto nos artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional – CTN e Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Caso concorde com o montante confessado, cabe ao fisco proceder à cobrança administrativa até o montante declarado e, se não liquidado, proceder à inscrição em Dívida Ativa da União – DAU.

4.60. Como a GFIP constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, é de suma importância que ela

atenda os critérios exigidos pela legislação. Para tanto, foi criado o programa informatizado “**Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – SEFIP**”, por meio do qual serão prestadas as informações. Para facilitar a sua utilização foi elaborado o “**Manual da GFIP/SEFIP Para Usuários do SEFIP**”, que foi disponibilizado no sítio da Receita Federal do Brasil, e nele constam as orientações sobre o que deve ser observado e sobre o que deve ser declarado pelo empregador/contribuinte na GFIP, para estar de acordo com a legislação e os padrões estabelecidos pelos órgãos interessados. Além do disposto no Manual tem-se a Instrução Normativa RFB nº 971/2009, e alterações posteriores, vigente à época, que dispõe sobre as normas gerais de tributação e arrecadação, esdarece detalhadamente todas as obrigações acessórias e principais relacionadas.

4.61. Quando a lei ordinária reconhece como constituído o crédito tributário pela informação, dedaração ou confissão do montante devido, fruto da apuração pelo próprio sujeito passivo, nada mais faz que confirmar uma situação de fato, concedendo ao crédito o status de liquidez e certeza, ficando a Administração Tributária dispensada dos esforços administrativos de lançar o crédito, notificar o sujeito passivo e garantir-lhe o contraditório, conforme mencionado anteriormente. A determinação de inscrição do débito confessado em GFIP em Dívida Ativa é mera consequência de reputar-se o crédito constituído sem pendências de discussão.

4.62. No caso de ser a compensação de contribuições previdenciárias através da GFIP considerada indevida, **pode a autoridade fiscal, por ocasião de auditoria interna dos valores nela informados, glosá-los total ou parcialmente, sem prejuízo da manutenção dos débitos confessados.**

4.63. Eventual contencioso decorrente da decisão da Administração Tributária de considerar a compensação indevida segue o rito processual previsto no Decreto nº 70.235, de 1972, com esteio nas disposições expressas do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, que confere tal rito à compensação das contribuições de que se trata, e dos dispositivos previstos na IN RFB nº 1.717/2017, vigente à época.

4.64. Assim, concluindo quanto a GFIP, tem-se que o valor dedarado pelo sujeito passivo quando não regularizado pode ser inscrito em Dívida Ativa sem a necessidade de lançamento de ofício, pois os fatos geradores e todas as informações necessárias constam na declaração enviada pelo próprio contribuinte. A compensação declarada na GFIP, submetida a análise da autoridade fiscal, que diante de elementos de prova constata ser indevida e decide pela não homologação, glosando tais importâncias, prescinde de lançamento de ofício.

4.65. Portanto, a glosa da compensação em GFIP antes lançada de ofício, passou a objeto de Despacho Decisório após a coleta de elementos de prova, podendo o sujeito passivo manifestar sua inconformidade no prazo legal previsto conforme rito próprio. Houve essa possibilidade para imprimir celeridade na cobrança de

compensações indevidas sem a necessidade de programar fiscalização da empresa para cada apuração indevida constatada, **o que não impede, em hipótese alguma, que a autoridade fiscal que esteja em procedimento de fiscalização ao constatar a compensação indevida possa lançar de ofício as importâncias apuradas.**

4.66. Assim, ainda que se tratasse de compensação indevida, que devesse ser objeto de glosa, correto o procedimento fiscal de autoridade que em fiscalização procedesse ao lançamento de ofício da glosa de compensação, lavrando o Auto de Infração.

4.67. No entanto, **não é exatamente esse o caso, uma vez que não se trata de compensação a ser ou não homologada e, sim, de “ajuste” obrigatório no SEFIP**, conforme se expõe anteriormente, para que as empresas optantes pela CPRB pudessem excluir da apuração final do valor devido a contribuição patronal substituída.

4.68. Com a constatação que a empresa em questão não poderia ser optante da CPRB por vedação expressa na legislação de regência, os valores suprimidos na GFIP com a informação indevida no campo compensação deve ser lançados de ofício, o que fez a fiscalização, restabelecendo o total das contribuições devidas incidentes sobre a folha de salários.

4.69. **As informações prestadas na GFIP constituem confissão de dívida e, portanto, as bases de cálculo e demais informações constantes da declaração evidentemente são válidas. Assim como também são válidas as demais contribuições apuradas decorrentes das informações inseridas na declaração.**

4.70. Quando do batimento no sistema (valor dedarado-GFIP *versus* valor recolhido-GPS) considerou-se importância declarada como devida inferior, posto que suprimida em parte pelo ajuste improcedente, de forma que o valor recolhido inferior ao devido pudesse cumprir a obrigação principal em confronto com a obrigação acessória dedarada. Assim, o valor total devido restou declarado sem a importância referente a contribuição patronal, que foi suprimida na dedaração com a informação do campo compensação relacionado ao ajuste das optantes pela CPRB.

4.71. Sendo devida a contribuição patronal sobre a folha de pagamento, resta lançar a contribuição devida, que foi inserida indevidamente no campo compensação, não porque o procedimento não seria o correto, uma vez que estaria de acordo com as orientações se realmente pudesse ser optante pelo regime de CPRB e, **sim, porque não se enquadrando nas disposições legais, esse ajuste é indevido, devendo ser restabelecida a contribuição patronal sobre a folha.**

I.3 – NULIDADES

4.72. Neste destaque ressalta ter havido violações expressas ao artigo 142 do CTN. Afirma também que o enquadramento legal da infração, fls. 5 do presente

auto, inexistem e todas as contribuições previdenciárias foram devidamente declaradas. Seguem as alegações.

DAS NULIDADES DOS AUTOS DE INFRAÇÃO E DO PROCESSO FISCALIZATÓRIO POR VIOLAÇÕES EXPRESSAS AO ARTIGO 142 DO CTN O ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO, FLS. 5 DO PRESENTE AUTO, INEXISTE. TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS FORAM DEVIDAMENTE DECLARADAS.

O presente lançamento é eivado de nulidades que ensejam seu imediato cancelamento.

(...)

No caso dos autos, a Fiscalização incorreu em patente violação ao art. 142, notadamente no que diz respeito "a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente", "determinar a matéria tributável" e "calcular o montante do tributo devido" tanto no decurso da Fiscalização quanto na lavratura dos autos de infração.

Depreende-se do presente lançamento vício insanável decorrente das seguintes nulidades que, na sequência, serão demonstradas: Nulidade por vício material em razão do caráter genérico da capitulação legal; Nulidade pela ausência de indicação clara dos fatos e pela desconsideração do contexto em que se encontrava a impugnante; Nulidade pelas imprecisões dos demonstrativos de apuração apresentados pela d. Autoridade Autuante; Nulidade por erro na metodologia de apuração da base de cálculo e determinação da materialidade tributável.

Enfim, não se sabe o que se está autuando. Não se trata de mera confusão na capitulação legal e ausência de dispositivo expresso que fundamente a cobrança levada a efeito pela d. Autoridade Autuante, mas de afronta à segurança jurídica, cerceamento de defesa e violação ao dever de motivação.

Segundo o citado artigo 142, parágrafo único do CTN, uma vez materializada a hipótese de incidência, a Autoridade Fiscal tem o dever de lançar o tributo correspondente e de indicar de forma precisa no Auto de Infração a base de cálculo empregada, a capitulação legal e a motivação do lançamento. Da mesma forma, o artigo 10, inciso IV, do Decreto 70.235/72 também estabelece que a menção da disposição legal infringida é condição de validade essencial ao auto de infração.

(...)

*No caso em comento, é patente o evidente vício material do procedimento - nulo e insanável. E, ainda, **há clara ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa.***

*Constata-se que a Fiscalização **buscou, a qualquer custo, indícios que pudessem emplacar a presente cobrança.** Não foram adotadas as cautelas mínimas referidas e, agindo de maneira incompatível com o caráter vinculado*

do lançamento tributário, abandonou o dever de apresentar, com diligência, os fatos que pretendia subsumir à regra de incidência tributária por ela própria indicada na capitulação legal dos autos de infração.

(...)

*A indicação, por parte da Autoridade Autuante, de suporte fático intrincado e precário, tal como aconteceu no presente caso, **além de cercear o direito de defesa do autuado, ainda constitui vício material do lançamento, eivando de nulidade o auto de infração, por vício de motivação.***

*O **vício de motivação** legal, além de cercear o direito de defesa, ofende aos princípios do processo administrativo e, em especial, ofende a legislação vigente - que exige motivação explícita, clara e congruente, com observância obrigatória por todos os agentes fiscais.*

(...)

A ofensa ao princípio da motivação ocorrida nos autos é suficiente para que se reconheça a ilegalidade do lançamento, na medida em que o agente fiscal é obrigado, pelo princípio da legalidade estrita, a promover a correta adequação dos fatos narrados ocorridos a um tipo legal específico.

(...)

*A **fiscalização não prova ou sequer indica a razão pela qual desconsiderou as informações prestadas pela Impugnante no curso do procedimento fiscalizatório.***

Em nenhum momento a Auditoria Fiscal aponta as bases de cálculo da contribuição previdenciária.

Os fatos geradores, salário de contribuição não foram identificados. Não estão relacionados os segurados vinculados aos fatos geradores

(...)

*Deveras, os diversos **erros na metodologia de apuração** empregada no lançamento acabaram viciando por completo a base de cálculo do tributo exigido.*

Neste passo, tendo em vista o latente vício na metodologia de apuração, faz-se necessário reconhecer a ilegalidade perpetrada na autuação, e a violação do artigo 142 do Código Tributário Nacional e do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72, os quais exigem que o lançamento indique a correta base de cálculo, ou seja, o correto montante de tributo devido, sob pena de nulidade do ato.

*Ainda de acordo com o referido dispositivo legal, o **dever de lançar e, por conseguinte, de apurar a correta base de cálculo do lançamento, constitui, destarte, atividade vinculada da Administração, cuja inobservância***

caracteriza infração funcional podendo implicar, inclusive, na cominação de penalidade.

Ainda, nesse diapasão, não se pode olvidar também que o vício na metodologia e apuração do tributo por ocasião do lançamento implica obrigatoriamente no reconhecimento de nulidade de natureza material, que afasta por completo a possibilidade de saneamento do equívoco após a lavratura da autuação.

4.73. O exposto pela impugnante demonstra uma excessiva narrativa em desqualificar a autuação sem objetividade em apontar especificamente o que entende incorreto ou ilegal, discorrendo de forma genérica sobre possibilidades de se considerar nulo um Auto de Infração, mencionando fundamentos diversos nesse sentido, sem, no entanto, vincular o real prejuízo. Tal conduta é incompreensível diante da objetividade do Relatório Fiscal que informa em detalhes a motivação do procedimento, os fundamentos e a apuração procedida.

4.74. Afirma o impugnante que “O ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO, FLS. 5 DO PRESENTE AUTO, INEXISTE. TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS FORAM DEVIDAMENTE DECLARADAS”. Cabe reproduzir trecho do relatório fiscal que informa síntese do lançamento e a seguir as informações constantes às fls. 5 do Auto de Infração, mencionada.

4.1 Do regime tributário da Multilixo Remoções, relativamente às contribuições previdenciárias.

Como se optante fosse pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), introduzida pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, em substituição às contribuições previdenciárias incidentes sobre as folhas de pagamento dos empregados e contribuintes individuais, previstas no inciso I do artigo 22, da Lei nº 8.212/1991, a empresa recolheu, em todos os meses de 2018, DARF no código 2991 – Contrib. Prev. sobre a Rec. Bruta – Art. 8º L12.546/2011, conforme Anexo II deste relatório. Os valores recolhidos correspondem exatamente a 1,5% da receita bruta mensal, registrada na contabilidade, conforme demonstrado no quadro abaixo:

(...)

No período de janeiro a julho de 2018, declarou em GFIP as bases de cálculo e as contribuições previdenciárias devidas. A partir do mês de agosto/2018, informou as bases de cálculo no e-Social (Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas) e as contribuições previdenciárias devidas na DCTFWeb (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos), em decorrência das alterações na forma de apresentação de tais informações, introduzidas pelo Poder Público. Essas informações encontram-se nos Anexos III, IV e V deste relatório.

Nas GFIP, de acordo com as orientações definidas pela Receita Federal do Brasil, a empresa desonerou-se das contribuições previdenciárias patronais de

20% incidentes sobre as folhas de pagamento, mediante lançamento de tais valores no campo compensação. No e-Social, a desoneração ocorreu por meio da informação do percentual não desonerado, no campo próprio daquele sistema declaratório.

Assim, deixou de recolher as contribuições previdenciárias previstas no inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, como ocorre com os contribuintes sujeitos à CPRB e que manifestaram essa opção nos termos definidos pela RFB.

Contudo, a atividade, de fato, desenvolvida pela empresa não está dentre aquelas para as quais a legislação permite a opção pela contribuição substitutiva sobre a receita bruta, conforme adiante demonstraremos.

(...)

5. Da apuração e do lançamento dos débitos

Conforme demonstrado no item 4.1, a Multilixo Remoções, ao optar indevidamente pela CPRB, no percentual de 100%, deixou de recolher aos cofres da Previdência Social a integralidade da contribuição previdenciária básica de 20%, incidente sobre a remuneração paga a empregados e contribuintes individuais, cabendo à fiscalização o lançamento de ofício dos valores devidos, o que foi feito mediante emissão do correspondente Auto de Infração, inserido no processo nº 15746- 720.064/2022-06.

Embora tenha optado indevidamente pela CPRB, o contribuinte informou ao fisco as remunerações pagas a seus empregados e contribuintes individuais, que são a base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas. Até a competência 07/2018, essas informações foram prestadas nas Gfip e a partir de 08/2018 no e-Social.

Assim, as bases de cálculo para o lançamento dos tributos devidos são as remunerações declaradas, sobre as quais fizemos incidir a alíquota de 20%, para a apuração dos valores devidos, conforme previsão contida no inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991.

(...)

4.75. Aqui a apreciação fica restrita as alegações que ensejam a nulidade de acordo com os argumentos do contribuinte, sendo que no tocante ao mérito, quanto a impossibilidade de enquadramento no regime da CPRB, comenta-se adiante quando da apreciação do respectivo tema em destaque.

4.76. Nesse destaque, cabe apreciar por partes todas as argumentações expostas quanto as nulidades suscitadas.

Das nulidades alegadas

* Do Contraditório e Ampla Defesa

4.77. Afirma o contribuinte que **“há clara ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa”**.

4.78. Considerando tal alegação, primeiramente cumpre destacar que o art. 5º, LV, da CF, assegura o contraditório e a ampla defesa aos litigantes em processo judicial ou administrativo e, como se sabe, litigante é a denominação dada às partes em um litígio.

4.79. O processo administrativo tributário está sujeito a duas fases: uma oficiosa e outra contenciosa. A primeira fase, oficiosa, não tem a participação direta do administrado. É uma fase inquisitória, na qual o Fisco atua de forma unilateral. É a fase do procedimento fiscalizatório. Não existe ainda uma acusação ou imputação de obrigações. Não há um litígio instaurado e nem contraditório.

4.80. Somente após a formalização da peça acusatória (*in casu*, o Auto de Infração), com a ciência da interessada e com a interposição da impugnação pelo sujeito passivo é que se passa à fase contenciosa. No Processo Administrativo Fiscal o contraditório e a ampla defesa inauguram-se com a impugnação do lançamento, conforme dispõe a norma contida no art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972: *“A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”*.

4.81. Nesse sentido, foi editada inclusive a seguinte Súmula pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME 12975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 2401-004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301-002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401004.061.

4.82. Assim, tem-se que a fase litigiosa do processo administrativo tributário inaugura-se com a impugnação do lançamento. Repisa-se que a determinação do montante exigido e os fundamentos legais da exigência foram descritos de forma detalhada nos autos de infração e no relatório fiscal; o processo encontra-se instruído com todos os elementos de prova, que embasaram a autuação, permitindo à interessada a apresentação de suas razões de defesa, não se caracterizando, portanto, qualquer preterição ao seu direito de defesa.

4.83. Tem-se também, que inexistiu qualquer embaraço que resulte em preterição ao exercício da defesa via regular e tempestivo ingresso da peça impugnatória, não se revelando nenhuma espécie de afronta aos princípios constitucionais e processuais que tutelam direitos desta natureza.

4.84. Por seu turno, não subsiste a preterição do direito de defesa na hipótese em que a descrição dos fatos e a capitulação legal do auto de infração e de seus termos indissociáveis, permitiram-lhe plena cognição das motivações

determinantes do lançamento tributário e viabilizam a apresentação de peça impugnatória que demonstra perfeita interpretação do teor das infrações tipificadas.

4.85. O Auto de Infração foi lavrado em conformidade com o disposto no art. 37, da Lei 8.212/91, no art. 142 do CTN, e nos demais atos normativos que disciplinam a matéria, de modo que a Autuada tivesse pleno conhecimento de seus conteúdos, para que pudesse exercer seu direito à ampla defesa, observados os princípios da motivação e da legalidade dos atos administrativos.

4.86. Portanto, a interessada teve pleno conhecimento do ilícito tributário e pôde exercer, sem qualquer restrição, seu direito de defesa, tendo oportunidades de juntar os documentos que entendesse pertinentes para desenvolver sua defesa, sendo o que fez.

* Da Motivação

4.87. Conforme se verifica nos relatórios da fiscalização, o Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da Lei.

4.88. Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória

* Da nulidade no PAF

4.89. No caso em questão não há a ocorrência de qualquer das hipóteses contidas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que imponha a decretação da nulidade do lançamento. Assim, cumpre instar que o procedimento atendeu às disposições legais do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir transcrito, que delimitam as hipóteses de nulidade no plano do Processo Administrativo Fiscal:

“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”.

4.90. Ainda que se considere que o disposto no artigo transcrito não encerra relação *numerus clausus* de possibilidades de nulidade, somente poder-se-ia cogitar desta no caso de vício em um dos elementos estruturais dos atos administrativos atacados estivessem maculados, a saber, além da competência do agente, a forma, o objeto, a finalidade ou o motivo do ato;

4.91. Observa-se que quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas em Autos de Infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver

dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio, nos termos do art. 60 do mencionado decreto.

4.92. Analisando-se a autuação, observa-se que não existem quaisquer vícios insanáveis, previstos no Processo Administrativo Fiscal, que possam acarretar nulidade do lançamento.

4.93. Em síntese, **(I)** a formalização da presente exigência decorreu de ação fiscal perfeitamente regular, com as respectivas peças impositivas, tendo sido lavradas rigorosamente nos termos da lei, no caso, o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), observando-se os requisitos essenciais do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972; e **(II)** não se configurou nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, mostrando-se válido, para todos os efeitos legais, o Auto de infração, uma vez que não evidenciado cabalmente pelo impugnante quaisquer imperfeições técnicas capazes de viciar os atos integrantes dos lançamentos de ofício.

* Da Metodologia de apuração e alegação de violação ao art. 142 do CTN

4.94. Inere-se diante da contestação da impugnante que tem dificuldade de compreensão da legislação tributária, sobretudo do tributo em questão e suas peculiaridades. Entende-se que de fato há certa complexidade imposta por diferentes obrigações a depender do tributo e da época e ainda das constantes alterações da legislação. No entanto, o Relatório Fiscal informa detalhadamente a origem das importâncias lançadas e em que consiste a infração apurada, demonstrando os fatos e fundamentos que impõe a autuação.

4.95. Assim, é inaceitável que afirme:

“A fiscalização não prova ou sequer indica a razão pela qual desconsiderou as informações prestadas pela Impugnante no curso do procedimento fiscalizatório”.

“Em nenhum momento a Auditoria Fiscal aponta as bases de cálculo da contribuição previdenciária”.

“Os fatos geradores, salário de contribuição não foram identificados”.

“Não estão relacionados os segurados vinculados aos fatos geradores”.

“Deveras, os diversos erros na metodologia de apuração empregada no lançamento acabaram viciando por completo a base de cálculo do tributo exigido”.

“O dever de lançar e, por conseguinte, de apurar a correta base de cálculo do lançamento, constitui, destarte, atividade vinculada da Administração, cuja inobservância caracteriza infração funcional podendo implicar, inclusive, na cominação de penalidade”.

4.96. Ora, se inclusive cita em outros destaques o art. 32 da Lei nº 8.212/91, que trata da dedaração em GFIP, então não pode alegar desconhecimento que as bases de cálculo e as importâncias retidas dos segurados, extraídas da folha de

pagamento do contribuinte estão declarados na GFIP pela própria impugnante, utilizando o sistema SEFIP, que procede a apuração das contribuições de acordo com as informações procedidas também pelo próprio contribuinte, conforme se expõe exaustivamente acima.

4.97. E tem mais, o “ajuste” da CPRB citado anteriormente, que deve constar no campo compensação da GFIP, também foi inserido pela própria impugnante, que para isso teve que calcular 20% dessa folha de pagamento declarada e informar tal importância no campo compensação da declaração, para que tal contribuição fosse suprimida da apuração final para recolhimento do total devido em GPS, que induiria o restante das contribuições devidas, quais sejam, as contribuições descontadas dos segurados, a contribuição GILRAT e as contribuições devidas as terceiras entidades e fundos. Como pode afirmar que não se sabe o que está sendo autuado?

4.98. Portanto, a base de cálculo é a folha de pagamento dos trabalhadores a serviço do impugnante, que foi dedarada na GFIP pelo próprio contribuinte, bem como as contribuições descontadas dos segurados, que tem a responsabilidade de arrecadar, dedarar e recolher. Da mesma forma as contribuições devidas às outras entidades e fundos e para o GILRAT foram calculadas pelo SEFIP, de acordo com os dados e informações inseridas na declaração pela impugnante.

4.99. A impugnante também inseriu no campo “compensação” da GFIP a importância referente a contribuição patronal devida sobre a folha de pagamento declarada, que importa em 20% (contribuição substituída), de forma que pudesse ser suprimida por conta da opção pela CPRB (contribuição substitutiva). E foi exatamente esse valor que foi lançado, uma vez que a fiscalização apurou ser indevida a opção pelo regime da CPRB.

4.100. Dessa declaração restaram apuradas e devidamente recolhidas as contribuições sobre a folha de pagamento dedarada pelo contribuinte, com exceção do valor da contribuição patronal inserida no campo compensação da GFIP, objeto do Auto de Infração. No tocante a contribuição patronal, apenas a importância suprimida foi lançada, sendo que havia sido apurada pelo próprio contribuinte, considerando a base de cálculo declarada na GFIP.

4.101. A descrição dos fatos e as provas juntadas ao processo permitem esclarecer a causa central da autuação, bem como toda sistemática aplicável à constituição do crédito tributário, estando em perfeita consonância com o art.142 do CTN.

4.102. Sem cabimento tais alegações!

* I.4. NULIDADE DO LANÇAMENTO: GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA OU LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NÃO DECLARADAS???

4.103. Prosseguindo com as alegações do início da impugnação, transcreve inteiro teor da Portaria RFB nº 3.014, de 29/06/2011, destacando as situações em que o

MPF não será exigido nas hipóteses de procedimentos fiscais que relaciona, apresentando os seguintes argumentos.

Se as contribuições previdenciárias não foram declaradas, como aponta o auto de infração, qual a razão de não ter sido constituída a contribuição devida pelos segurados empregados?

E as contribuições devidas a terceiros (FNDE, INCRA, SESC, SENAC, SEBRAE) e arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil?

Se os fatos geradores não foram declarados anteriormente, neste lançamento fiscal impugnado estes débitos deveriam também ter sido lançados. Mas não, não existe no lançamento fiscal qualquer identificação das bases tributáveis. O que existe é GLOSA DE COMPENSAÇÃO, o que não está de acordo com o enquadramento legal da infração, fls. 03 do auto de infração.

(...)

Portanto, ao incorrer em evidente erro na metodologia de apuração da base de cálculo das contribuições supostamente devidas pela Impugnante, o ato jurídico administrativo de lançamento tributário está eivado de vício, devendo, por conseguinte, ser declarada sua nulidade.

(...)

Ocorreu, ainda, a NULIDADE prevista no artigo 42 do Decreto 7.574.

A não homologação de compensação informada em GFIP é ato privativo de DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, não sendo possível o referido procedimento ser de autoria de auditor fiscal integrante do quadro da referida Unidade, mas apenas do Chefe da Unidade, não cabendo sequer designação, é ato privativo.

Ademais, temos ainda uma questão formal a desamparar a decisão recorrida.

O lançamento ora objeto do Impugnação foi efetuado com a emissão prévia de MPF-MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO.

O MPF ao tempo dos fatos foi amparado na Portaria 3.014 emitida pela SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

Referida portaria estabelece no seu artigo 10, IV que não será emitido MPF nos casos relativos à revisão interna de declaração.

Se a fiscalização tivesse sido executada neste procedimento, não teria sido emitido MPF/TDPF, o que invalida o entendimento da decisão recorrida que tenta manter a jurisdição da compensação para a Unidade que procedeu ao lançamento.

Ademais, nos casos de revisão interna não existe a auditoria contábil, que foi executada neste procedimento fiscal.

Eis o interior teor da referida Portaria:

(...)

Claro está, portanto, que o auto de infração ora impugnado despreza inteiramente Portaria 3.014 retors mencionada bem como a PORTARIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA NÚMERO 203 de 14 de maio de 2012, que cuida do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil e atribui competências às Unidades que a compõem.

Um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura, conforme se vislumbra no julgamento do processo administrativo fiscal pela Câmara Superior de Recursos Fiscais que culminou na emissão do Acórdão 9101-002.146, Primeira Turma, julgamento em 07 de dezembro de 2015.

4.104. Considerando a rotina de desatualização do impugnante, tem-se que também a Portaria 3014/2011 foi revogada pela portaria RFB nº 1687/2014, que por sua vez foi revogada pela portaria RFB nº 6478/2017 - Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos ao controle aduaneiro do comércio exterior e aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

4.105. A portaria revogada foi destacada pelo impugnante com objetivo uma vez mais de alegar nulidade por incompetência. Nesse sentido, cumpre repisar que a competência para a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de ofício é do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, e não do órgão jurisdicionante.

4.106. O exercício de tal competência decorre do exercício das atribuições do Auditor Fiscal, que tem o dever/poder atribuído pelo CTN, artigo 142 e pela Lei nº 10.593/2002, artigo 6º (transcritos acima nesse voto).

4.107. Destaque-se que a referida lei não estabelece qualquer restrição para o exercício das atribuições de fiscalizar ou de constituir o crédito tributário (ou mesmo de realizar julgamento administrativo) das Autoridades Fiscais e Aduaneiras.

4.108. Portanto, **para atividade de lançamento de crédito tributário, o Auditor-Fiscal não está limitado a uma determinada região do território nacional, a uma determinada matéria ou a determinados contribuintes. Ele é competente para efetuar lançamento de crédito tributário contra qualquer contribuinte em todo o território nacional, de qualquer tributo administrado pela RFB.**

4.109. Assim, o Auditor Fiscal lotado em qualquer Unidade da Receita Federal do Brasil detém competência para fiscalizar e constituir o crédito tributário em relação a qualquer contribuinte domiciliado na esfera de jurisdição da União.

4.110. Importante salientar também que a jurisprudência administrativa firmou entendimento de que é válido o lançamento efetuado por Auditor-Fiscal da

Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do contribuinte, conforme Súmula nº 27 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Súmula CARF nº 27:

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

4.111. A divisão das competências das Unidades da RFB é de caráter meramente administrativo, ou, noutros termos, é medida que se impõe em face da necessidade de organização interna, racionalização de tarefas etc.

4.112. Não obstante a portaria mencionada já tenha sido revogada, cabe salientar que os dispositivos de tais portarias que são atualizadas ao longo do tempo **visam tão somente ao controle administrativo da atividade fiscal**, pelo que eventual irregularidade a ela relacionada, de qualquer modo, não constatada no presente processo, não acarreta nulidade do lançamento.

4.113. Cabe ressaltar que **também o MPF é instrumento de controle da administração** e eventuais vícios, que não é o caso dos autos em questão, não implicaria em nulidade do auto de infração.

4.114. Quanto a **alegação de nulidade** em relação a argumentação principal do questionamento que destaca “*GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA OU LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NÃO DECLARADAS*” com várias interrogações, **não há o que apreciar, posto que tal questão resta exaustivamente apreciada nos destaques anteriores.**

* 1.5 – FATOS GERADORES JÁ DECLARADOS

4.115. Neste destaque apenas afirma que todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias foram declarados no período fiscalizado, ao contrário do exposto no enquadramento legal da infração, fls.5, como comprovam as GFIP ora anexadas, de acordo com o resumo seguinte:

(...)

4.116. A empresa impugnante confunde o que declara e a apuração da fiscalização. No período de 01/2018 a 07/2018 as informações foram extraídas da GFIP e no período de 08/2018 a 12/2018 as informações foram extraídas do e-Social. A supressão da contribuição patronal ocorreu tanto na GFIP quanto do e-Social. Na GFIP por conta da informação do “ajuste” no campo compensação e no e-Social por conta da informação inserida no campo “Indicativo de Substituição da Contribuição Previdenciária Patronal” como 1 – Integralmente substituída, deixando de ser incluída na declaração DCTFWeb. Dessa forma, o valor total a recolher no período de 01/2018 a 12/2018 não incluiu a contribuição patronal de 20% incidente sobre as bases de cálculo declaradas na GFIP e no e-Social. Se a opção pela CPRB fosse considerada válida os procedimentos estariam corretos.

4.117. No entanto, considerando que a atividade de transporte não é preponderante, sendo pouco significativa em relação as receitas de vendas e serviços incomparavelmente maiores, a opção pela contribuição substitutiva (CPRB) resta prejudicada o que implica na cobrança da contribuição substituída (CPP). Salienta-se ainda, que os argumentos expostos neste destaque já foram devidamente apreciados acima quando da análise das alegações constantes nos destaques anteriores.

II - DOS FATOS

4.118. Neste destaque afirma que é pessoa jurídica de direito privado, tendo como objeto social a prática de operações de transporte de cargas argumentando o seguinte.

Assim, passa a mesma a apontar os vícios e equívocos identificados na elaboração do auto de infração, a fim de que o crédito previdenciário apurado seja por completo afastado, posto que manifestamente ilegítima e despida de validade a pretensão da Auditoria Fiscal de exigir a contribuição previdenciária a cargo do empregador prestador de serviços.

4.119. Quanto a tal afirmativa ser prestador de serviço de transporte, a apreciação segue adiante na análise do mérito.

III - DA NOTIFICAÇÃO FISCAL

4.120. Argumenta sobre os lançamentos fiscais:

O relatório fiscal informa que a ação fiscal teve início com o Mandado de Procedimento Fiscal que foi dado conhecimento ao contribuinte.

Informa ainda que o lançamento do débito se refere ao não recolhimento das contribuições patronais devidas à Seguridade Social, DEVIDAS PELA EMPRESA, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados empregados que a ela prestaram serviços, nas competências indicadas no relatório de lançamentos.

Informa ainda o relatório fiscal que a ORIGEM DO DÉBITO foi o não recolhimento das contribuições mencionadas no relatório fiscal, incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados da empresa no período, apuradas nas informações em GFIP, sendo que teria sido constatada a inexistência ou insuficiência de saldo credor em documento de arrecadação indicado como origem do direito creditório reivindicado, incapaz de suportar a extinção do débito por compensação.

Continua o relatório fiscal aduzindo que a empresa procedeu às compensações sem apresentar comprovação da existência de tais créditos, deixando sequer de apresentar planilhas demonstrativas ou quaisquer outros documentos que comprovem a origem e/ou direito de efetuar as referidas compensações.

Referida assertiva não tem qualquer fundamento.

4.121. Além de constar em planilha no Relatório Fiscal e demais relatórios integrantes do auto de infração, tais importâncias são exaustivamente comentadas pela autoridade fiscal. Tem-se também que o resumo da impugnante não corresponde exatamente as informações relatadas pela fiscalização, que apresenta detalhes do procedimento fiscal. Colaciona-se neste voto na apreciação de destaque anterior (I.3 NULIDADES) o **item 4.1** (Do regime tributário da Multilixo Remoções, relativamente às contribuições previdenciárias) e **item 5** (Da apuração e do lançamento dos débitos) do Relatório Fiscal em que **NÃO se verifica o que o contribuinte afirma aqui, não são palavras da autoridade fiscal.**

4.122. Está esclarecida de forma clara e objetiva a que se refere e como se deu a apuração, não tendo cabimento a forma distorcida que salienta a impugnante.

IV - DA NÃO OCORRÊNCIA DA MATERIALIZAÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁVEL NO CASO CONCRETO

4.123. Nesse destaque argumenta a impugnante que os fatos jurídicos que se afiguram indispensáveis ao nascimento do liame obrigacional à contribuição do art. 31 da Lei número 8.212/91 não estão presentes nesta notificação fiscal de lançamento de débito.

Se todos os expedientes acima expostos não forem suficientes para que seja julgado nulo o lançamento de crédito aqui refutado, passemos à análise da ocorrência dos fatos jurídicos e da legislação correlata à matéria, mormente na seara da legislação previdenciária, com o que será demonstrado o equívoco cometido pelo Senhor Auditor fiscal que procedeu ao lançamento.

(...)

Os diversos ramos do Direito, em geral, procuram estabelecer o momento do nascimento da relação jurídica, ou dos fatos geradores delas. São os fatos jurídicos. É a descrição que a norma faz de um ato ou fato que, ocorrido, irá gerar uma obrigação.

Essa relação jurídica tributária, como relação creditícia, caracteriza-se pela transitoriedade, como toda relação jurídica obrigacional. Ela é instalada num certo momento e tem o destino de extinguir-se num certo lapso de tempo. Sua fonte primeira, ainda num plano muito abstrato é a própria Constituição, que confere competências às esferas públicas dotadas de poder legislativo de instituir tributos, seja pela via de lei ordinária, seja pela complementar. Neste ponto é que a lei vai cumprir esse mandamento constitucional, mas observando uma técnica que é a de descrever as hipóteses em que o tributo vai restar devido.

(...)

Exatamente desta análise, percebe-se que os fatos jurídicos que se afiguram indispensáveis ao nascimento do liame obrigacional à contribuição do art. 31

da Lei número 8.212/91 não estão presentes nesta notificação fiscal de lançamento de débito.

4.124. O Auto de Infração não trata de contribuição prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91. Essa alegação não tem cabimento. Colaciona-se o caput do dispositivo alegado.

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5o do art. 33 desta Lei.

4.125. **O lançamento não trata de retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91.** No entanto, embora não guarde relação com o presente lançamento, considerando tal alegação sem procedência, cabe salientar que ao analisar o sistema GFIP Web do período de apuração, houve a constatação que tem por rotina declarar no campo “retenção” da GFIP importâncias retidas por tomador de serviço. Ao consultar o CNPJ da empresa contratante declarada, qual não foi a surpresa em identificar a própria impugnante. Como é possível ser prestadora e tomadora de si mesma. A contratada é também a contratante. Cabe questionar então que tipo de serviço a empresa presta para ela própria, que precisa retenção na Nota Fiscal de Serviço emitida por ela para ela mesma?

4.126. Esses valores não se relacionam com o Auto de Infração, no entanto, tal situação inexplicável pode configurar outro tipo de irregularidade, que vem somar-se a outras apuradas nesse mesmo procedimento fiscal. Diante de **várias situações irregulares inusitadas conclui-se que a própria empresa acaba confundindo os fundamentos em sua defesa.**

V - DO MÉRITO

4.127. A Impugnante passa a discorrer sobre o mérito apresentando os seguintes argumentos.

Nesta ação fiscal e lançamento ora recorridos, denota-se que foram seguidos pelo Impugnante todos os preceitos legais e constitucionais que conforme se demonstra à saciedade toda a documentação apresentada à fiscalização e acostada aos autos.

Conforme comprovam as Folhas de Pagamento dos Salários- GFIP e as Guias de Recolhimento do INSS anexadas, a notificada recolheu aos cofres do INSS todas as contribuições cabíveis, tanto dos empregados, como da empregadora, a taxa de acidente de trabalho exatamente na forma prevista na Lei, além das contribuições devidas a outras entidades e fundos, os terceiros, utilizando-se de

compensação pelo recolhimento tempestivo da contribuição previdenciária substitutiva, incidente sobre a Receita Bruta.

Inexistem diferenças a serem recolhidas, a não ser que se queiram exigir os pagamentos em duplicidade, com o que ocorreria o "bis in idem" ou na verdade, EXCESSO DE EXAÇÃO FISCAL.

(...)

Importe salientar, assim, que apenas com a ocorrência do fato gerador não poderá o Estado automaticamente impingir o contribuinte ao recolhimento de determinada exação: necessária será a constituição do crédito tributário.

Pois bem, a referida constituição se dará pelo lançamento, nos termos do art. 142 do C.T.N., que, de sua análise, verifica-se que o lançamento representa um ato administrativo vinculado possuidor de duplo caráter, vale dizer, declaratório no que se refere à obrigação tributária e constitutiva no que tange ao crédito tributário.

As presunções legais, por serem excepcionais, dependeriam sempre de lei tipificadora dos fatos indiciários e prescritora da consequência para serem autorizadas, razões pela qual a presunção de remuneração neste lançamento não poderia ser admitida para fins de criar contribuições previdenciárias.

(...)

A tributação com base em presunção somente é cabível quando expressamente prevista em lei. Diante de eventuais indícios de omissão de remuneração, a fiscalização deve aprofundar os trabalhos fiscais de modo A COMPROVAR OU NÃO a ocorrência da irregularidade. O relatório fiscal que acompanha o lançamento é conflitante.

A competência do auditor fiscal é relacionada a contribuições patronais devidas à Seguridade Social devidas pela empresa, incidentes sobre o total das remunerações pagas, deixa de informar o salário de contribuição, a apuração das contribuições, o valor devido a título de segurados, o valor devido a título de contribuição ao GILRAT. Não informa as bases de cálculo. Não apura as contribuições. Não relaciona e demonstra contabilmente a divergência entre valores compensados e valores escriturados.

Por outro lado, INEXISTE SEQUER A FUNDAMENTAÇÃO LEGAL VÁLIDA DO DÉBITO.

A atribuição da matéria relativa à compensação é exclusiva do titular da Unidade, o Delegado da Receita Federal do Brasil em Curitiba, tendo havido usurpação da atribuição por um integrante da Unidade, que não vem a ser o seu Dirigente.

O Auto de Infração contém nulidade insanável, aplicando multa de ofício de 75%, sendo que o enquadramento legal da infração no formulário do lançamento consta como fato gerador não a Lei 8.212/91, artigo 89, parágrafo

9º, que foi alterada pela MP 449 convertida na Lei 11.941/2009:
.....

Claro, portanto, que houve nulidade no auto de infração ao aplicar multa de 75% no lançamento fiscal relativo à glosa de compensações, posto que esta multa foi fixada no artigo 89 parágrafo 9º da Lei 8.212/91 como multa moratória prevista no artigo 61 da Lei 9.430/96, no percentual de 20% (vinte por cento) e jamais de 75%.

Incorretamente consta no lançamento fiscal, fls. 05, o seguinte ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO: Lei 8.212, artigo 22, incisos I e III: Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

Ainda como FUNDAMENTO LEGAL DO DÉBITO O inciso IV do artigo 32:

Continua apontando o Caput e parágrafo 7 do artigo 33:

Aqui fica evidente o erro que traz nulidade ao auto de infração. As contribuições previdenciárias foram declaradas em GFIP.

O auto de infração não se refere a cobrança de qualquer contribuição previdenciária substitutiva, que sequer foi considerada. E o parágrafo 7º é claro sobre a forma que foi preterida no lançamento fiscal, A notificação de lançamento e jamais auto de infração para exação relativa à compensação não homologada.

Os fatos geradores estão confessados em GFIP.

O que existe é uma compensação apresentada pelo contribuinte no mesmo valor das contribuições patronais que foram confessadas, e o pagamento em DARF, não em GPS, do valor relativo à contribuição previdenciária substitutiva.

Tanto é que os fatos geradores foram confessados e recolhidos, que não existe lançamento fiscal em relação à contribuição dos segurados e daquelas devidas a terceiros, arrecadadas e fiscalizadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

O auto de infração contém vício material insanável.

O que existe é glosa de compensação pela não aceitação do contribuinte como incluído no rol das empresas com permissão para contribuição previdenciária substitutiva pela contribuição sobre a receita bruta. Mas a arquitetura do programa para CPRB não existe, o que existe é o direito do contribuinte compensar os valores confessados e ato contínuo contribuir sobre a receita bruta, incluindo os valores na EFD CONTRIBUIÇÕES. A Receita Federal possui sistema específico para a glosa desta compensação, procedimento que foi preterido pela fiscalização, incorrendo em nulidade material, insanável.

4.128. Repisa-se que a argumentação relativa a compensação já foi apreciada acima exaustivamente, não havendo nada mais a acrescentar.

4.129. Ao longo de sua exposição repete as mesmas narrativas e discorre sobre incorreções inexistentes no Auto de Infração, decorrentes de sua falta de entendimento do que foi explicitado de forma clara e objetiva no Relatório Fiscal. Como pode alegar que falta informar sobre as outras contribuições se **a única contribuição que foi lançada é a contribuição previdenciária patronal (CPP), que corresponde a 20% da base de cálculo declarada na GFIP pelo impugnante. Não tem cabimento!**

4.130. Quanto a **argumentação** de que “*As presunções legais, por serem excepcionais, dependeriam sempre de lei tipificadora dos fatos indiciários e prescritora da consequência para serem autorizadas, razões pela qual a presunção de remuneração neste lançamento não poderia ser admitida para fins de criar contribuições previdenciárias*”, também é totalmente **descabida**. Como é possível inferir que o lançamento trata de **presunção**? Não se está presumindo nada e, sim, afirmando que sem amparo legal a opção pela CPRB deve ser desconsiderada para apuração correta da CPP pela folha de pagamento.

4.131. Quanto a fundamentação da CPRB, considerando que volta as mesmas alegações, a apreciação segue adiante no último destaque que repisa tal argumentação. Cabe, no entanto, ressaltar aqui que evidentemente, a fundamentação constante no Auto de Infração está correta pois refere-se a contribuição patronal sobre a folha de pagamento, que é exatamente o que se está lançando de ofício.

VI – CPRB

4.132. Finalmente neste destaque passa a argumentar sobre a CPRB, cuja opção foi desconsiderada pela fiscalização.

Existem dois códigos de arrecadação específicos para o pagamento por meio de DARF da CPRB, que são: 2985 - Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta - Art. 7º da Lei 12.546/2011; e 2991 - Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta - Art. 8º da Lei 12.546/2011.

Vejamos a sua regulamentação e o direito do Impugnante à sua aplicação.

O Auto de Infração considera que o Impugnante apresentou a sua declaração de débitos previdenciários na forma da IN 2053 de 06/12/2021.

Entretanto, neste período fiscalizado de 2018 o Contribuinte ainda apresentou GFIP competências janeiro a julho e DCTFWEB somente a partir da competência agosto, o que invalida o auto de infração, posto que as contribuições devidas foram declaradas em GFIP e utilizada a compensação para fins de proceder à troca das contribuições declaradas quanto ao empregador pela contribuição previdenciária substitutiva. Esta era a forma utilizada e adotada pela RFB antes da opção pela DCTFWEB.

Assim, contribuições previdenciárias em 2018, período do auto de infração, estavam declaradas em GFIP. Se fosse verdadeiro o argumento para não

acatar a opção pela CPRB, deveria ser procedida a glosa da compensação e não lançamento das contribuições previdenciárias como se não tivessem sido declaradas, o que não é verdadeiro.

Tendo a empresa optado pela contribuição substitutiva em janeiro de 2018, a opção vale para todo o ano calendário, conforme determina a Lei 13.161/2015, artigo 8º parágrafo 13º:.....

A atividade principal do Impugnante é transporte de cargas rodoviário, é preponderante entre as ocupações de seus segurados empregados a atividade como motorista ou ajudante, sendo que TODA A ATIVIDADE DA EMPRESA CONSISTE EM TRANSPORTAR CARGA PARA LOCAIS DE DESTINO ACESSÍVEIS APENAS POR VIA RODOVIÁRIA.

Compulsando o CBO dos segurados, vê-se que predomina os códigos ligados à empresa de transporte, como motoristas, ajudantes, encarregados de carga e descarga, montador, soldador, sendo o código coletor de resíduos (CBO 5142) sem qualquer predominância.

A empresa não é concessionária de lixo na capital ou região metropolitana. O serviço que atende é diferente da coleta de lixo municipal. Atende apenas clientes particulares, não o cidadão, com remuneração de Prefeituras. Este atendimento a particulares é diferente da coleta de lixo domiciliar como concessão municipal, tem outras especificidades.

De acordo com o artigo 141 da Lei 13.478, de 2002, todos os Grandes Geradores de Resíduos Sólidos (RGG), ou seja, estabelecimentos comerciais que geram mais de 200 litros de lixo por dia, deverão contratar uma empresa responsável para a execução dos serviços de coleta, transporte, tratamento e destinação final dos resíduos gerados, mantendo via original do contrato à disposição da fiscalização.

A partir disso, a Autoridade Municipal de Limpeza Urbana (AMLURB) disponibiliza um sistema eletrônico auto declaratório chamado "Controle de Resíduos de Grandes Geradores", o CTR-RGG, no qual permite que todos os estabelecimentos comerciais, possam se cadastrar e se autodeclarar um grande gerador ou não. A autodeclaração é obrigatória para todos os CNPJ's inscritos no município de São Paulo.

A cidade de São Paulo tem diversas empresas que prestam serviços de limpeza urbana, como varrição de ruas, remoção de entulho, coleta de resíduos domiciliares ou de saúde, entre outros. Todos os resíduos gerados na capital têm sua destinação final, seja ela em aterros sanitários ou de inertes, incineradores ou reciclagem.

Por determinação do Decreto nº 46.594/05, todas as empresas que prestam serviços de limpeza urbana em regime privado devem se cadastrar na SP Regula - Limpeza Urbana, que fiscaliza, orienta, multa ou mesmo tem o poder

de cancelar a autorização, se a empresa não tiver cumprido suas obrigações corretamente.

O Impugnante está na relação de empresas concessionárias, permissionárias e autorizadas, conforme lista de TRANSPORTADORES oferecida pela Prefeitura Municipal de São Paulo; Lista dos transportadores resíduos sólidos construção civil.

(...)

*A Informação prestada pela Prefeitura Municipal é muito clara. As empresas são consideradas **transportadoras** de resíduos sólidos. São diferentes das empresas de coleta de lixo urbano*

O cadastro ora exposto indica que o Impugnante possui 1.104 caçambas cadastradas.

Isto não é coleta de lixo. Nesta atividade o cliente coloca o entulho dentro da caçamba, cabendo ao transportador apenas colocar a caçamba na via pública ou particular e depois transportá-la para o aterro, que é alcançado SEMPRE por rodovias, inexistindo aterro na área urbana da Cidade.

*De igual forma os resíduos sólidos também são entregues devidamente ensacados ao Transportador, **não são coletados em via pública**, daí a diferença que a própria Prefeitura caracteriza, não são empresas coletoras de lixo, são empresas transportadoras de resíduos sólidos e resíduos de construção civil, que não fazem parte da coleta de lixo municipal.*

Todas estas informações são públicas, bastando o acesso no link seguinte:

https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/spregula/limpeza_urbana/cadastro_amlurb/index.php?p=274393.

4.134. Antes de apreciar os argumentos da impugnante cabe trazer aqui trechos do Relatório Fiscal.

1. Introdução

.....

O débito decorre da opção indevida pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, instituída pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, feita pelo contribuinte, conforme será demonstrado nos tópicos seguintes deste relatório.

2. Do procedimento fiscal

.....

Em 23/12/2020, expedimos o Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIFP, que foi enviado ao contribuinte pelo serviço de correios, sendo recebido em 04/01/2021. Por intermédio desse termo, solicitamos a apresentação dos seguintes documentos:

.....

No curso do trabalho expedimos novos termos de intimação, para esclarecimentos de fatos relacionados a infração tributária distinta daquela tratada neste relatório, razão pela qual deixaremos de mencioná-las aqui.

3. Do Grupo Multilixo

O Grupo Multilixo se apresenta ao público por meio do sítio eletrônico mantido na internet, no endereço “multilixo.com.br”, de onde é possível se extrair informações importantes sobre sua história e funcionamento (vide Anexos IX e IX-1).

.....

Afirma ter mais de 5.000 clientes, mais de 500 caminhões nas ruas, e ser responsável por 30% da coleta de resíduos em São Paulo, realizada em 8.000 pontos de coleta diários.

.....

Logo a seguir, num documento intitulado “Catálogo de Produtos” (vide Anexo I – Multilixo – Catálogo de Produtos), faz uma apresentação da frota de veículos e dos equipamentos que utiliza na prestação dos serviços que executa. Esse documento traz em sua página inicial o logotipo do grupo, seguido da expressão “Grupo Multilixo Transportando soluções, gerando valores”, deixando evidente a existência de um grupo econômico de fato.

4.135. Esses primeiros trechos selecionados do Relatório Fiscal, têm por objetivo demonstrar que a empresa em questão integra um grupo de empresas familiar, sendo considerada pela fiscalização como a empresa mãe, a líder, em que parte das demais empresas da família foram objeto de representações para inaptdição da inscrição no CNPJ, posto que são inexistentes de fato, sendo excluídas do Simples Nacional no mesmo procedimento fiscal.

4.136. O valor suprimido por cada uma das empresas optantes pelo Simples foi lançado de ofício, tendo a empresa em questão suportado o débito na condição de sujeito passivo, cujo Auto de Infração segue no processo conexo. Conduiu-se nos respectivos processos, de cada uma delas, que são empresas de fachada, criadas pela empresa líder, com a finalidade de usufruir das vantagens tributárias oferecidas pelo regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, conhecido como "Simples Nacional".

4.137. **Esse fato relevante implica na impossibilidade de sustentar a narrativa exposta acima pela impugnante sobre não ser empresa coletora de lixo, e tão somente transportadora de resíduos sólidos e resíduos de construção civil**, que não fazem parte da coleta de lixo municipal. **Tratando-se de fato de uma só empresa**, as atividades das seis excluídas do Simples deveriam também ser consideradas no tocante a apuração sobre “a maior receita” para opção pela CPRB.

4.138. Portanto, se a receita da atividade de transporte já é pífia em relação as outras receitas da Multilixo Remoções, incluindo as receitas das atividades das **inexistentes de fato** (empresas resultantes de desmembramento de parte da própria Multilixo Remoções) **tem-se o percentual da receita da atividade exclusivamente de transporte ainda mais reduzido, não configurando de forma alguma em atividade preponderante.**

4.139. Prosseguindo com trechos do Relatório Fiscal, colaciona-se uma vez mais, o que se refere especificamente com a CPRB, objeto do processo em questão.

4.1 Do regime tributário da Multilixo Remoções, relativamente às contribuições previdenciárias

Como se optante fosse pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), introduzida pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, em substituição às contribuições previdenciárias incidentes sobre as folhas de pagamento dos empregados e contribuintes individuais, previstas no inciso I do artigo 22, da Lei nº 8.212/1991, a empresa recolheu, em todos os meses de 2018, DARF no código 2991 – Contrib. Prev. sobre a Rec. Bruta – Art. 8º L12.546/2011, conforme Anexo II deste relatório. Os valores recolhidos correspondem exatamente a 1,5% da receita bruta mensal, registrada na contabilidade, conforme demonstrado no quadro abaixo:

(...)

*No período de **janeiro a julho de 2018**, declarou em **GFIP as bases de cálculo e as contribuições** previdenciárias devidas. **A partir do mês de agosto/2018**, informou as **bases de cálculo no e-Social** (Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas) e as **contribuições** previdenciárias devidas na DCTFWeb (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos), em decorrência das alterações na forma de apresentação de tais informações, introduzidas pelo Poder Público. Essas informações encontram-se nos Anexos III, IV e V deste relatório.*

Nas GFIP, de acordo com as orientações definidas pela Receita Federal do Brasil, a empresa desonerou-se das contribuições previdenciárias patronais de 20% incidentes sobre as folhas de pagamento, mediante lançamento de tais valores no campo compensação. No e-Social, a desoneração ocorreu por meio da informação do percentual não desonerado, no campo próprio daquele sistema declaratório.

Assim, deixou de recolher as contribuições previdenciárias previstas no inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, como ocorre com os contribuintes sujeitos à CPRB e que manifestaram essa opção nos termos definidos pela RFB.

Contudo, a atividade, de fato, desenvolvida pela empresa não está dentre aquelas para as quais a legislação permite a opção pela contribuição substitutiva sobre a receita bruta, conforme adiante demonstraremos.

No Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ (Anexo VI), a empresa está registrada como tendo a atividade principal o CNAE 49.30-2-03 - Transporte rodoviário de produtos perigosos, e as seguintes atividades secundárias: 38.11-4-00 – Coleta de resíduos não-perigosos, 38.12-2-00 – Coleta de resíduos perigosos, 43.11-8-01 – Demolição de edifícios e outras estruturas e 81.29-0-00 – Atividades de limpeza não especificados anteriormente.

(...)

4.140. Até aqui verifica-se que a autoridade fiscal constatou que a impugnante cumpriu com as obrigações principais e acessórias, no tocante a opção pelo regime da CPRB na condição de empresa de transporte, cuja atividade seria, de acordo com o CNAE, enquadrada no regime de contribuição substitutiva apurada pela receita bruta. No entanto, ressalta que a empresa não está dentre aquelas para as quais a legislação permite tal opção. Prossegue a autoridade fiscal informando o que segue.

Embora a atividade principal da Multilixo Remoções, constante do seu cadastro no CNPJ, esteja dentre aquelas alcançadas pela possibilidade de adoção da contribuição

previdenciária sobre a receita bruta, em substituição à contribuição sobre as folhas de pagamento, verificamos que, na prática, essa não é a atividade principal desenvolvida pela empresa, conforme se verifica claramente nas notas fiscais por ela emitidas, bem como na escrituração contábil de suas receitas e nas informações prestadas na Escrituração Contábil Fiscal - ECF.

De acordo com a Demonstração do Resultado do Exercício – DRE (Anexo I) acostada à Escrituração Contábil Digital – ECD do ano-calendário de 2018, enviada pelo contribuinte ao Sistema Público de Escrituração Digital – Sped, a empresa teve uma receita bruta de R\$ 155.273.159,39, assim constituída:

• Venda de mercadorias	R\$ 19.791.853,97 (12,7465%)
• Serviços prestados	R\$ 135.477.990,75 (87,2514%)
• Prestação de serviços de transporte	R\$ 3.314,67 (0,0021%)

O exame das informações das notas fiscais eletrônicas de prestação de serviços (NFe), enviadas pela Prefeitura Municipal de São Paulo (Anexo VII), revela que, no mesmo período, a empresa emitiu notas fiscais no valor total de R\$ 139.370.785,63, das quais, extraindo-se as notas canceladas e as substituídas, chega-se ao total de notas fiscais válidas de R\$ 134.740.409,63.

O código de serviço constante de todas as NFe de prestação de serviços enviadas pela PMSP é o 1325, cuja descrição, de acordo com a tabela do ente municipal, é a “Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer”

No tocante às notas fiscais mercantis (vendas), de acordo com informações prestadas pela empresa ao Sped, foram emitidas notas fiscais no valor total de

R\$ 12.909.734,93, todas elas tendo como cliente a Multi Bioenergia Ltda., CNPJ nº 18.011.110/0001-14, pertencente ao mesmo grupo econômico. Do total vendido, 86% referem-se ao código NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) 47079000 - **Papel cartão para reciclagem (desperdícios e aparas)**. Outros, incluindo os desperdícios e aparas não selecionados, e 14% correspondem ao NCM 44013900 – **Lenha em qualquer forma; madeiras em estilhas ou partículas...**).

Na Demonstração do Resultado do Exercício constante da Escrituração Contábil Fiscal – ECF, a empresa informou uma receita bruta de R\$ 155.273.159,39, sendo R\$ 19.791.853,97 referentes à venda de mercadorias no mercado interno e R\$ 135.481.305,42 relativos à prestação de serviços no mercado interno, conforme Anexo VIII – DRE da ECF 2018. Entretanto, no bloco Y540 – Discriminação da Receita de Vendas dos Estabelecimentos por Atividade Econômica, informou que a totalidade das receitas (R\$ 155.273.159,39) é **proveniente do transporte rodoviário de produtos perigosos, o que, como sabemos, não é verdadeiro.**

(...)

De acordo com as informações acima expostas, fica claro que a atividade principal da empresa é a coleta de lixo e resíduos, que representa mais de 87% do seu

faturamento, e não está dentre aquelas sujeitas à contribuição previdenciária sobre a receita bruta. Das atividades desenvolvidas pelo contribuinte, a única que estaria sujeita à CPRB é a de transporte, que representou 0,0021%, no ano de 2018.

A reforçar a constatação acima, está o próprio sítio eletrônico do Grupo Multilixo, tratado no item 3, onde o grupo se diz prestador dos serviços de assessoria ambiental, coleta e transporte, gerenciamento de resíduos, limpezas técnicas industriais e programa aterro zero. **É evidente que o transporte está inserido nos serviços de coleta, porém, como elemento integrante dessa modalidade de serviço, intrínseca a ela, não sendo, em si, o serviço efetivamente prestado.**

Adiciona-se a tudo isso o fato de que a própria empresa informou em suas Gfip o código FPAS 515, aplicável às empresas comerciais e algumas atividades de serviços, em vez do código 712, aplicável às atividades de transporte.

De acordo com o artigo 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.436/2013, abaixo reproduzido, 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, assim considerada, dentre aquelas constantes de seus atos constitutivos ou alterador, aquela de maior receita auferida ou esperada.

Considerando que o critério para definição da possibilidade de opção pela CPRB é a atividade de maior receita, fica absolutamente claro que à Multilixo Remoções não é facultada a possibilidade de opção por essa modalidade privilegiada de contribuição previdenciária, cabendo à fiscalização o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias devidas, previstas no inciso I do artigo 22, da Lei nº 8.212/1991, ou seja, a contribuição de 20% incidente sobre as folhas de pagamento de empregados e contribuintes individuais.

4.141. Diante dos fatos e fundamentos expostos pela autoridade fiscal não há como acatar os argumentos do impugnante. Cabe aqui colacionar as primeiras linhas extraídas do balancete da ECD pela fiscalização, consoante Anexo I, que integra o Relatório Fiscal.

4.142. Assim, considerando a **receita bruta de R\$ 155.273.159,39** e sendo a prestação de **serviço de transporte R\$ 3.314,67**, evidentemente que tal atividade não é a preponderante, o que implica em opção indevida pela CPRB.

4.143. Importante observar o que destaca a autoridade fiscal no tocante ao serviço de transporte, enfatizando o seguinte:

“É evidente que o transporte está inserido nos serviços de coleta, porém, como elemento integrante dessa modalidade de serviço, intrínseca a ela, não sendo, em si, o serviço efetivamente prestado”

“Das atividades desenvolvidas pelo contribuinte, a única que estaria sujeita à CPRB é a de transporte, que representou 0,0021%, no ano de 2018”.

“De acordo com as informações acima expostas, fica claro que a atividade principal da empresa é a coleta de lixo e resíduos, que representa mais de 87% do seu faturamento, e não está dentre aquelas sujeitas à contribuição previdenciária sobre a receita bruta”.

“Considerando que o critério para definição da possibilidade de opção pela CPRB é a atividade de maior receita, fica absolutamente claro que à Multilixo Remoções não é facultada a possibilidade de opção”.

4.144. A fiscalização comprova e demonstra que todas as atividades desenvolvidas necessitam utilização de transporte, faz parte do serviço, porém não se trata de atividade específica de transporte, não é a Multilixo Remoções uma empresa de transporte e sim uma prestadora de serviços relacionados a coleta de lixo, o que em síntese implica na impossibilidade de opção pela CPRB.

VI.1- NORMATIZAÇÃO DA CPRB

4.145. Nesse destaque alega que possui o CNAE 49.30-2-03 desde 27/08/2005, muito antes da adoção da contribuição previdenciária substitutiva, compatível com a opção pela CPRB na legislação vigente, que teve início em novembro de 2011, qual seja, a opção pelo CNAE jamais foi adotada para fins de obter qualquer

vantagem, espelhando a real prestação de serviços do contribuinte. Transcreve parte da legislação, inclusive anexo e colaciona o CNPJ para destacar atividades.

4.146. Tem-se assim mais um equívoco da impugnante. Não se trata de inferir que o CNAE 49.30-2-03 tenha sido considerado para fins de obter vantagem e, sim, em razão de não ser efetivamente a principal receita auferida pela empresa, uma vez que **é inquestionável que a receita da atividade de prestação de serviços é incomparavelmente superior a de transporte, que soma-se ainda a receita também significativa da atividade de venda de mercadorias**, conforme comprovou a fiscalização, pela análise do movimento real da empresa em sua escrituração e suas declarações. Não há argumentação que possa desconstruir os fatos, o que implica na impossibilidade de considerar que a receita da atividade de transporte é a preponderante, para fins de justificar a opção indevida pela CPRB na situação em análise.

4.147. Conforme prescreve a legislação de regência, para a identificação da aplicabilidade da CPRB, deve ser identificada a atividade econômica principal exercida pela pessoa jurídica. A lei 12.546 de 2011 menciona expressamente referência à atividade econômica principal exercida pela empresa no parágrafo 9º do seu artigo 9º, a seguir transcrito:

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.

4.148. No caso de se ter diversidade de atividades, independentemente da questão de se considerar a maior receita auferida ou esperada no tocante a determinado CNAE previsto na lei para opção pela CPRB, há que se considerar também se representa de fato a atividade desonerada, ou como no caso em questão se está apenas inserido como elemento integrante da modalidade de serviço, intrínseca a ela, não sendo, em si, o serviço efetivamente prestado, como ressalta a autoridade fiscal.

4.149. Importante observar também, que as empresas integrantes do grupo familiar, que foram objeto de representações para inaptidão do CNPJ e exclusão do Simples Nacional, compõem a relação de serviços prestados pela Multilixo Remoções devendo ser consideradas na composição da maior receita a ser apurada considerando todos os CNAE.

4.150. Não obstante, ainda que se considere apenas as atividades da Multilixo Remoções, conforme apurou a fiscalização, sem incluir as empresas inexistentes de fato, que com ela compõe um só empreendimento e expandem a atividade conjunta, ainda assim, a atividade de transporte em hipótese alguma poderia

isoladamente ser considerada atividade principal, conforme resta devidamente demonstrado pela fiscalização.

4.151. Portanto, considerando que a empresa não era optante pelo regime da CPRB no período, o crédito tributário declarado em GFIP (contribuição sobre a folha), no valor que havia sido extinto sob condição resolutória pela informação do “ajuste” prestada no campo “compensação”, deve retornar à condição de exigível. Da mesma forma deve retornar à condição de exigível a importância suprimida pela informação indevidamente informada no e-Social como “integralmente substituída” no campo “Indicativo de substituição da Contribuição Previdenciária Patronal.

(...)

VII – DA PROVA DOS AUTOS – DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO

4.167. Prossegue a impugnante alegando o que segue.

Na presente Impugnação contra a emissão do auto de infração a empresa vem a negar os fatos em que se acha assentado o lançamento fiscal, posto que os fatos narrados pela fiscalização não são verdadeiros, qual seja, informou ao auditor fiscal a natureza da compensação, apresentando documentação comprobatória do seu direito, decorrente do sistema de informação a ser prestada à Secretaria da Receita Federal do Brasil no caso de desoneração de atividade, com substituição da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento de seguros por contribuição sobre a receita bruta.

A contribuição previdenciária, os fatos geradores jamais deixaram de ser prestados, o que ocorre é a utilização da compensação para neutralizar o débito gerado pela GFIP, procedimento executado de acordo com normatização da própria SRF, de vez que o sistema SEFIP não possui a opção da desoneração e inibição de valores devidos como contribuições previdenciárias devidas pelo empregador. O uso da coluna compensação não é opção do Impugnante, mas normatização da SRF.

4.168. Aqui acaba reconhecendo o ajuste, que acima trata como compensação, já exaustivamente apreciada essa questão da compensação e da nulidade anteriormente.

VIII – A EVIDÊNCIA DE QUE HOUE HOMOLOGAÇÃO DE DECLARAÇÃO ANTERIOR COM PAGAMENTO DO VALOR DECLARADO

4.169. Neste destaque reproduz trecho que alega ter sido extraído do relatório fiscal.

O auditor fiscal da SRFB é claro no relatório fiscal relativo a este lançamento, conforme se vê das suas razões de lançamento, atestando que o contribuinte já havia procedido à declaração do débito através de GFIP e pagamento do valor declarado através de GPS e contribuição sobre a receita bruta informada em EFD CONTRIBUIÇÕES, consoante se destaca:

O lançamento ocorrido não se refere a contribuições previdenciárias incidentes sobre folha de pagamento, mas, especificamente, à glosa dos valores compensados pela existência da desoneração da folha e inclusão do contribuinte no rol das empresas com direito de substituição da contribuição previdenciária sobre folha de pagamento pela CPRB.

4.170. Quanto ao recorte sobre informação no relatório fiscal, verifica-se que não se refere a essa empresa, uma vez que não consta esse parágrafo escrito conforme transcreve a impugnante. Assim, cabe salientar os títulos do Relatório Fiscal do Auto de Infração, que integra este processo – **“4.1 Do regime tributário da Multilix Remoções, relativamente às contribuições previdenciárias”** e **“5. Da apuração e do lançamento dos débitos”** – colacionados em parte neste voto acima consoante item 4.74, que informam de forma clara e objetiva a origem do crédito apurado objeto do lançamento de ofício.

4.171. Não se discute neste processo a base de cálculo declarada em GFIP e no e-Social e, sim, as contribuições decorrentes suprimidas, que deixaram de ser declaradas como devidas.

IX – OUTRAS CONSIDERAÇÕES

4.172. Argumenta a impugnante nesse destaque.

Os valores lançados no presente auto de infração estavam todos lançados pelo contribuinte em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social, COMO COMPENSAÇÃO.

Não tendo sido homologada a compensação, o lançamento fiscal caberia especificamente ao TITULAR, O DELEGADO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SÃO PAULO e não aos auditores fiscais integrantes da referida Unidade, na modalidade de COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA, que ensejaria o Impugnação de manifestação de inconformidade. Não cabe no caso lançamento de ofício para contribuições já declaradas em GFIP- GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDENCIA SOCIAL.

(...).

Na linguagem oficial, a DCTF ou a GFIP materializam a "confissão de dívida".

Portanto, o débito relativo a contribuições previdenciárias estava devidamente declarado em GFIP. O que se discute é apenas a compensação havida, que não pode ser atacada via auto de infração de ofício, mas HOMOLOGAÇÃO ou NÃO HOMOLOGAÇÃO do direito creditório postulado pelo contribuinte.

Não se trata de hipótese sujeita a auto de infração de ofício, sendo caso específico de COMPENSAÇÃO SUJEITA A HOMOLOGAÇÃO PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, tendo o Auditor Fiscal ora atuante usurpado de competência que não lhe é própria e procedendo a auto de infração com lançamento de ofício, sendo que caberia, no caso, em hipótese, apenas notificação de não homologação de compensação, emitida pelo Delegado

titular da Unidade, cujo Impugnação cabível seria a Manifestação de Inconformidade. Vejamos:

(...)

O CAPÍTULO IV da referida Portaria cuida das atribuições dos Dirigentes no âmbito da Receita Federal do Brasil estabelecendo ATRIBUIÇÕES ESPECÍFICAS:

.....

4.173. Aqui não há o que analisar, pois repisa a mesma argumentação exposta nos destaques anteriores, já devidamente apreciada no voto.

X – NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL

4.174. Volta a repisar argumentação sobre nulidades já devidamente apreciadas, acrescentando novas alegações conforme segue.

Sequer caberia a emissão de auto de infração, mas de NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO pela não homologação da compensação, ato privativo do Chefe da Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no caso, Delegado da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo. A nulidade também está configurada no artigo 31 do Decreto 7.574 que trata da competência para efetuar lançamento.

(...)

A nulidade do lançamento deve ser declarada ainda pelo conflito do relatório fiscal.

*Ao mesmo tempo que aponta no item 1 a Natureza do Débito como contribuições patronais à Seguridade Social devidas pela empresa, incidente sobre o total das remunerações pagas, deixa de informar o salário de contribuição, a apuração das contribuições, o valor devido a título de segurados, o valor devido a título de contribuição ao GILRAT. **Não informa as bases de cálculo. Não apura as contribuições, conforme está estabelecido no Mandado de Procedimento Fiscal. Ora, se não apurou é porquanto homologou os valores lançados em GFIP como salário de contribuição.***

Tendo homologado a informação dos fatos geradores em GFIP, não resta qualquer outro ato a ser praticado por auditor fiscal da Delegacia Jurisdicionante, conforme a PORTARIA MF 203 (DOU 17/05/2012) - competindo às Delegacias de Fiscalização, quanto aos tributos administrados pela RFB, inclusive os destinados a outras entidades e fundos, excetuados os relativos ao comércio exterior, compete, no âmbito da respectiva jurisdição, desenvolver as atividades de fiscalização, de tecnologia e segurança da informação, de programação e logística e de gestão de pessoas, e, especificamente:

(...)

Entre as atribuições não foram incluídas a de fiscalizar COMPENSAÇÃO, que é privativa do Chefe da Unidade.

O Contribuinte tem créditos a compensar decorrentes de retenção de 11% do tomador de serviços.

O Relatório Fiscal não aponta sequer intimação ao Representante Legal do Contribuinte para se manifestar sobre a natureza da compensação.

*Os termos são vagos e não justificam o lançamento que ora se ataca. **Não existe prova de que o Impugnante não tinha sobra de retenções de 11% para utilização nas GFIPs apontadas no lançamento fiscal.***

A COSIT já se manifestou de forma diversa à do lançamento efetuado, na forma de auto de infração preterindo a forma de "não homologação de compensação", que seria o caso do presente lançamento fiscal, que não poderia ser emitido na forma em que ocorreu.

4.175. Além de continuar repisando os mesmos argumentos dos destaques anteriores, já apreciados acima, argumenta aqui sobre retenção prevista na Lei nº 9.711/98, que sequer trata o presente processo e com alegações mais enfáticas como “*Não existe prova de que o Impugnante não tinha sobra de retenções de 11% para utilização nas GFIP apontadas no lançamento fiscal*” e “*O Contribuinte tem créditos a compensar decorrentes de retenção de 11% do tomador de serviços*”.

4.176. Não existe prova que o impugnante não tinha sobra de retenções? O Contribuinte tem créditos a compensar decorrentes de retenção de 11% do tomador de serviços? **Quem está afirmando que tem ou não tem, se tal questão NÃO guarda relação com o Auto de Infração?**

4.177. O campo “retenção” também não guarda relação com o campo “compensação”, a não ser quando há saldo no mês, que pode ser compensado no mês subsequente, tudo devidamente declarado pelo contribuinte.

4.178. No entanto, conforme observamos anteriormente causa estranheza a situação verificada nas GFIP do período em questão, que realmente informam no campo “retenção” valores integralmente aproveitados, sem saldo para compensação em mês subsequente, sendo que o contribuinte informa como tomador do serviço prestado o próprio CNPJ. Cabe uma vez mais questionar em que situação ocorre tal anomalia? Cabe questionar também de onde extraiu as afirmações constantes da impugnação, uma vez que não consta no Relatório Fiscal o que pretende contestar.

4.179. Trata-se de mais um destaque de alegações descabidas, que não guarda relação com o lançamento em questão.

4.180. Quanto ao art. 31 do Decreto nº 7.574/2011, já foi reproduzido no **item 4.11 do voto**, quando da apreciação da mesma alegação em destaque anterior. A redação foi alterada com a revogação dos incisos pelo Decreto nº 8.853, de 2016.

4.181. Vê-se, portanto, que desde 2016 a competência do Auditor, que não poderia ser restringida por um decreto (mediante delegação de competência),

posto que determinada em lei, restou restabelecida com a revogação da redação anterior pelo Decreto nº 8.853/2016.

X.1 – SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA 03/2013 DE 05/02/2013 – COSIT

4.182. Sobre a solução de consulta destacada argumenta o impugnante.

A SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA 03 COSIT, que publicada na INTERNET, decorreu de Pedido de Orientação apresentado pela DRF PALMAS, com o intuito de que seja definido o rito processual cabível nos casos em que a compensação de contribuições previdenciárias efetuada por meio de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) seja considerada indevida, e no contencioso decorrente desse procedimento.

Principais tópicos dos Fundamentos da conclusão da referida Solução de Consulta Interna: TRANSCREVE

O item 19 da SCI 003/2013 COSIT é bem preciso sobre o rito da compensação indevida previdência em GFIP, que deve ser objeto de NÃO HOMOLOGAÇÃO E INTIMAÇÃO PARA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE e JAMAIS EMISSÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO DO VALOR COMPENSADO.

O item 19 da SCI 3/2013 COSIT resume:

(...)

Assim, este auto de lançamento está incorreto, apresenta NULIDADE INSANÁVEL.

O procedimento que não homologa COMPENSAÇÃO, seja previdenciária, seja de outros tributos internos, via GFIP ou PERDCOMP há de ser uma notificação emitida pelo Titular da Unidade da Receita Federal, sem hipótese de delegação de competência. Não pode ser auto de infração. O Contribuinte deve ser intimado a pagar ou apresentar MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, jamais intimação para pagamento ou impugnação.

Vê-se, portanto, que a irregularidade diz respeito a autoridade incompetente para o ato, necessariamente o Delegado, o Titular da Unidade da Receita Federal do Brasil para emissão de decisão quanto à não homologação da COMPENSAÇÃO.

O ato fiscal também está errado quando à forma, a não homologação da compensação dá-se com NOTIFICAÇÃO jamais AUTO DE INFRAÇÃO, que foi justificado como lançamento de contribuições previdenciárias.

Não existem contribuições previdenciárias não declaradas pelo contribuinte ora recorrente. Todas as contribuições devidas foram confessadas. A compensação é matéria de administração tributária, de pagamento, nunca de fiscalização por contribuições não declaradas.

Assim, o processo é nulo desde o nascedouro, a nulidade é de todo o processo, posto que ocorreu no primeiro ato praticado, emissão do auto de infração.

4.183. Repisa em todos os destaques a mesma narrativa equivocada e em todos suscita nulidade. Com relação a consulta em destaque, **tem-se mais um equívoco do contribuinte, posto que o objetivo dos esclarecimentos expostos seria o de salientar a possibilidade de inscrever em dívida ativa a compensação indevida sem a necessidade de lançamento de ofício, uma vez que informada em declaração constitutiva do crédito.** Segue de forma detalhada nos itens 4.61 a 4.66 do voto como se deu a alteração de procedimento à época, para garantir celeridade a cobrança do crédito tributário.

4.184. O **objetivo** da referida consulta seria **dar celeridade a cobrança e adaptação dos sistemas e não para impedir que estando em ação fiscal e se verificando irregularidades, estas não possam ser apuradas e lançadas de ofício**, por conta da mesma celeridade desejada pela Administração Fiscal.

X.2 – DECRETO 7.574

4.185. Transcreve a impugnante redação do art. 117 do Decreto nº 7.574/2011, alegando ser a vigente quando do lançamento, para ressaltar que a competência para apreciar pedidos de restituição, de ressarcimento e de reembolso de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e de pedidos de restituição relativos a direitos antidumping e direitos compensatórios é do chefe da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

4.186. Ocorre que entre os equívocos da impugnante, **tem-se o fato de não se atualizar com relação a legislação, que pretende que respalde suas afirmações, uma vez que o lançamento ocorreu em 2022 e o artigo mencionado já havia sido alterado em 2016.** Segue a redação original e a atual, vigente quando do lançamento.

Art. 117. A competência para apreciar pedidos de restituição, de ressarcimento e de reembolso de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e de pedidos de restituição relativos a direitos antidumping e direitos compensatórios é do chefe da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

*Art. 117. **A competência para apreciar pedidos de restituição, de ressarcimento e de reembolso de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os pedidos de restituição relativos a direitos antidumping e a direitos compensatórios é do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme disciplinado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.** (Redação dada pelo Decreto nº 8.853, de 2016)*

4.187. Reproduziu-se a legislação para demonstrar que o artigo destacado pela impugnante já foi alterado em 2016, ou seja, desde essa data estava expressa no

referido artigo a competência do auditor para apreciação dos tipos de atividade que relaciona.

4.188. No entanto, sequer seria necessário esse destaque, uma vez que não guarda relação com o procedimento fiscal em questão, conforme exposto anteriormente.

XI – PROCEDIMENTO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL PARA FINS DE FISCALIZAÇÃO DE COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA

4.189. Para reforçar suas alegações expostas em destaques anteriores comenta também sobre o Manual do Audicomp.

A fiscalização de compensação previdenciária tem rito próprio na Secretaria da Receita Federal do Brasil, sob o título NOTIFICAÇÕES EM AUDITORIA DE COMPENSAÇÃO DE GFIP.

O Impugnante jamais foi intimado pelo aplicativo, conforme se vê do documento anexado, com nenhum detalhamento anexado.

Como prova da inadequação do auto de infração, preterindo o procedimento correto, não homologação da COMPENSAÇÃO, estamos inclusive anexando documento de outro contribuinte em que o procedimento correto é efetivado, Ementa a seguir de documento completo anexado aos autos:

(...)

É de se esclarecer ainda que neste aplicativo da SRF para Auditoria de Compensações, o Contribuinte recebe um manual de orientação sobre a referida Auditoria, neste constando:

(...)

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

(...)

No caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos”.

Caso a compensação indevida decorra de informação incorreta em GFIP, deverá ser apresentada declaração retificadora (nos procedimentos internos da RFB para validação dos dados ora apresentados, esta declaração será considerada, salvo se a empresa notificada estiver sob ação fiscal, situação na qual ficará impossibilitada de praticar a auto regularização, uma vez que está sujeita à autuação, caso não comprove a origem dos recursos indevidamente compensados).

(...)

Ressaltamos mais uma vez: MULTA DE MORA, NÃO MULTA DE OFÍCIO para glosa de compensação indevida.

4.190. A argumentação de compensação indevida a ser homologada e ajuste necessário no SEFIP para evitar tributação da mesma contribuição, exigida com fundamento em dois tipos de regime, já foi devidamente apreciada anteriormente. Nada há que apreciar aqui.

4.191. O contribuinte alega também “*MULTA DE MORA, NÃO MULTA DE OFÍCIO para glosa de compensação indevida*”. Repisa-se que não se trata de glosa de compensação indevida e sim lançamento de contribuição patronal suprimida, em razão de informação sem respaldo legal nas declarações, uma vez que a atividade com maior receita da impugnante não é o transporte, o que implica em opção indevida pela CPRB.

4.192. A Lei nº 8.212/91 em seu art. 89 prescreve que as contribuições em questão poderão ser “compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido”, o que não é o caso do “ajuste” procedido pela impugnante no campo compensação. Não se trata de **pagamento ou recolhimento** indevido ou maior que o devido, pois se assim o fosse poderia ser considerada a “falsidade da declaração”, uma vez que não podendo ser optante pela CPRB, assim se dedarou. Nesse caso, conforme orientações colacionadas pelo próprio contribuinte poderia estar sujeito a multa isolada de 150%.

4.193. Quanto a questão da multa de mora ou de ofício comenta-se adiante, no destaque específico em que a impugnante prossegue com suas alegações.

XII – PROVA DA REGULARIDADE DA DECLARAÇÃO DE FATOS GERADORES

4.194. Insiste a impugnante na argumentação já apreciada anteriormente sobre a fundamentação constante do Auto de Infração.

O auto de infração em suas fls. 3 e seguintes, em especial fls. 5, dá o enquadramento legal da infração como fatos geradores ocorridos entre 01/01/2018 e 31/12/2018, enquadrando o lançamento fiscal na Lei nº 8.212, incisos I e III do artigo 22, inciso IV do artigo 32 e parágrafo 7º do artigo 33.

Entretanto, compulsando os documentos de fls. 41/54 fica patente que o Impugnante declarou todos os fatos geradores, contribuição previdenciária devida pela empresa, contribuição descontada dos segurados empregados, alíquota do RAT, adicional FAP e Salário Família. Tudo está declarado como devido pela empresa. A exação fiscal ficou limitada à GLOSA DA COMPENSAÇÃO e não ausência de declaração de fatos geradores.

4.195. Não se trata de ter ou não dedarado outras contribuições e sim sobre “ajuste” indevido no campo compensação relacionado a CPRB, que suprimiu a contribuição patronal devida sobre as bases de cálculo dedaradas. Alegação já apreciada exaustivamente em destaques anteriores.

4.196. A fundamentação constante do Auto de Infração está correta e refere-se apenas a contribuição a cargo da empresa de vinte por cento (CPP) sobre o total das remunerações pagas aos trabalhadores a seu serviço e declarada pela própria impugnante. Evidentemente a fundamentação do Auto de Infração refere-se a contribuição patronal sobre a folha de pagamento suprimida, objeto do lançamento de ofício.

XIII – DA INDEVIDA INCIDÊNCIA DOS JUROS SOBRE MULTA

4.197. Contesta ainda a impugnante a incidência dos juros sobre a multa com os seguintes argumentos.

Na hipótese de manutenção da cobrança da quantia ora contestada, o que se admite apenas para se argumentar, será a indevida a imposição de juros de mora sobre a multa, por ausência de previsão legal.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício ofende o disposto no artigo 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96, o qual somente autoriza tal incidência sobre débitos "decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal". Considerando que o artigo 3º, do Código Tributário Nacional estabelece que as multas não possuem natureza jurídica de tributo, a incidência deste encargo não encontraria respaldo legal.

Do mesmo modo, o artigo 161, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional prevê que o crédito tributário eventualmente existente, não integralmente pago no vencimento, será acrescido de juros de mora. No caso de multa decorrente de lançamento por homologação, a incidência dos juros, se devidos, deveria ocorrer a partir do trigésimo dia após a ciência do lançamento, quando restaria configurada a mora.

Todavia, ao se referir ao "crédito tributário", o diploma legal não dispõe sobre a multa regulamentar ora cominada, mas apenas o valor de tributos eventualmente não recolhidos (principal), o que sequer se verifica no presente lançamento. Isso porque, se assim não fosse, não haveria necessidade de o mesmo dispositivo ressaltar, na sequência, que a aplicação dos juros não causa prejuízo à imposição das penalidades cabíveis. Nesse sentido, destaca-se decisão proferida pelo CARF que afastou a incidência de juros moratórios sobre multa de ofício:

Os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que esta não retrata obrigação principal, mas sim encargo detendo natureza punitiva e não de tributo.

Deste modo, independentemente do enfoque atribuído ao litígio, os juros moratórios não podem ser aplicados sobre a multa regulamentar lançada, caso mantida a cobrança, seja por falta de previsão legal, seja porque o enquadramento legal apontado no Auto de Infração não autoriza a imposição de juros sobre a multa regulamentar, mas apenas sobre os tributos eventualmente não pagos no prazo legal, que sequer se verificam in casu.

4.198. Cumpre salientar, aqui, que, ao contrário do que entende a empresa, a legislação autoriza a cobrança de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

4.199. Note-se que a multa, no caso, faz parte do crédito tributário, conforme se pode verificar nos artigos 113, parágrafo 1º, e 139 do Código Tributário Nacional (CTN), a seguir transcritos.

Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

4.200. Por conseguinte, tem-se que a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

4.201. Cabe registrar, então, que a fundamentação para a futura cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício é sustentada nos seguintes dispositivos legais:

CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)

Lei nº 8.212/1991:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a

título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de

trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

4.202. O artigo 43 da Lei nº 9.430/1996 deixa claro que o auto de infração pode conter tributo, multa e juros de mora, ou quaisquer dessas parcelas, isolada ou conjuntamente, e, ainda, que os juros de mora incidirão sobre o crédito tributário assim constituído.

Lei nº 9.430/1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

4.203. Cumpre reiterar, no caso, que o conceito de crédito tributário abrange a multa de ofício, de forma que, não efetuado o pagamento no prazo legal, o contribuinte caracteriza-se em débito para com a União, incidindo juros de mora sobre o principal e a multa de ofício.

4.204. Nesse sentido, já se manifestou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por meio da Súmula nº 108, abaixo reproduzida, que possui efeito vinculante em relação à administração tributária federal, nos termos da Portaria do Ministério da Economia nº 129, de 01/04/2019.

Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

4.205. Ressalte-se, por fim, que a atividade da autoridade administrativa se encontra vinculada aos dispositivos legais vigentes, não podendo, aqui, afastar sua aplicação, nos termos do artigo 116, inciso III da Lei nº 8.112/1990.

4.206. Desta forma, tem-se que, ainda que não se vislumbre, na autuação em tela, quando de sua lavratura, a incidência de juros sobre a multa de ofício, a sua eventual cobrança em momento posterior, caso reconhecida a procedência do débito, encontra-se amparada pela legislação de regência, ao contrário do que entende a impugnante, não devendo ser atendido, portanto, o pedido da empresa referente ao cancelamento dos juros sobre a multa de ofício.

XIV – MULTA DE OFÍCIO E MULTA DE MORA

4.207. Alega ainda a impugnante que a multa não pode ser mantida considerando a seguinte argumentação.

Se, por absurdo, for mantido o lançamento fiscal, a multa de ofício não pode ser mantida.

Na hipótese de compensação indevida os valores indevidamente compensados devem ser exigidos com o acréscimo de multa de mora e juros, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Tendo os valores lançados sido acrescidos de multa no percentual de 75%, impõe-se a redução da multa para o percentual de 20%, multa de mora.

4.208. Repisa-se que o lançamento trata de “ajuste” no SEFIP relacionado a opção indevida pelo regime da CPRB na declaração, que suprimiu indevidamente o valor da CPP em relação a base de cálculo declarada em GFIP, uma vez que inseriu no campo compensação a importância referente a contribuição patronal de 20%.

4.209. Se fosse o caso de tratar de procedimento para homologar ou não compensação, haveria também a possibilidade de aplicar duas multas com materialidades distintas, posto que em se tratando de falsidade em declarar a compensação, duas multas seriam aplicadas, a de mora sobre o valor da compensação e a multa isolada, que a depender do tributo tem percentuais variáveis, por previsão expressa no parágrafo 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91 e parágrafo 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

4.210. No presente caso a importância informada no campo compensação tinha por objetivo o “ajuste” no SEFIP, no caso de ter respaldo legal a opção pela contribuição substitutiva CPRB, para que não fosse cobrada a contribuição patronal CPP, que seria a substituída. Não se trata de uma compensação, que poderia ou não ser homologada. Assim, evidentemente, se a opção pela CPRB não tem amparo legal no presente caso, a contribuição patronal CPP substituída passa a ser exigida.

4.211. Ora, se a contribuição que seria devida foi suprimida indevidamente é fato que deixou de ser declarada e recolhida, o que implica em ser lançada de ofício por meio de Auto de Infração, acompanhado evidentemente da respectiva multa de ofício de 75%, conforme art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

4.212. Em se tratando de lançamento de ofício, a Lei nº 9.430/96, no artigo 44, aplicável ao lançamento das contribuições previdenciárias por força do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, traz os percentuais de multa de ofício, prevendo *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

§ 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.

4.213. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, no inciso I, traz o percentual de multa de ofício básico, isto é, aquele aplicável na hipótese de não recolhimento das contribuições. Já no § 1º, remete-se o aplicador à Lei nº 4.502/64, que dispõe dos casos de qualificação da multa de ofício, duplicando-se o percentual de 75% para 150%.

4.214. Assim, como no caso dos autos, **especificamente com relação a opção indevida pela CPRB**, a fiscalização não constatou qualquer conduta do contribuinte com dolo, simulação ou fraude, aplicou somente a multa de ofício em seu patamar básico, isto é, 75%, sem qualquer outra qualificação.

4.215. O que o contribuinte pretende é a redução da multa para 20%, que se encontra prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

4.216. Contudo, impossível o acolhimento da pretensão do contribuinte, porquanto esta multa somente tem cabimento no caso de recolhimento espontâneo do tributo, antes de qualquer medida preparatória do lançamento. Uma vez cientificado do início do procedimento fiscal, impede-se a aplicação da multa de 20%, porque a partir de então todo e qualquer débito apurado será objeto da multa de ofício, como cabível pelo artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

4.217. Importante salientar, também, que na espécie não há que se falar na intenção do sujeito passivo ou no seu comportamento antes ou durante o procedimento fiscal porque o impedimento da aplicação da multa de 20% não decorre da conduta do contribuinte, mas sim do simples fato de ter sido

instaurado um procedimento fiscal que resulte em um lançamento de ofício, na dicção expressa do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

4.218. Por este motivo, qual seja, a distinção lógica da pertinência da multa de mora em relação à multa de ofício, configurando cada qual delas uma situação de fato e de direito absolutamente distintas da outra, não resta dúvida quanto à aplicação da multa de ofício no caso do lançamento em questão.

Síntese da apreciação

5. Apreciados todos os argumentos apresentados na impugnação, não há o que reformar no Auto de Infração em contenda, pois não se verificam vícios de nulidade e improcedência conforme sustenta a defesa.

Dos Pedidos

6. Ante o explicitado no voto, tem-se que a impugnação apresentada pelo contribuinte deve ser recebida e conhecida. Contudo não devem ser atendidos aqui seus pedidos de nulidade, de cancelamento do Auto de Infração, bem como o reconhecimento de direito a opção pela desoneração da folha de pagamento, considerando que se sustentam em equívocos com relação aos fatos e em desacordo com a legislação de regência.

6.1. Rejeita-se, também, o requerimento subsidiário quanto a reduzir o montante em cobrança em relação aos juros indevidamente incidentes sobre a multa, posto que incabível, conforme exposto no voto.

6.2. Rejeita-se, ainda, o requerimento quanto a produção de todas as provas em Direito admitidas, especialmente a posterior juntada de documentos, considerando as seguintes razões.

6.2.1. O momento de produção de provas deu-se com a impugnação, quando de sua apresentação.

6.2.2. Aquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram esse direito, exigindo-se apresentação dos documentos comprobatórios que atestem, de forma inequívoca o que se pretende comprovar. É o que determina o art. 16 do Decreto nº 70235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

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

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

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

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

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

6.2.3. Há regras a serem obedecidas, que descumpridas implicariam em tornar o contencioso interminável a critério de apenas uma das partes.

6.2.4. Tem-se, também, que além de não ser cabível tais pedidos nesse momento processual, são desnecessários na medida em que o processo apresenta todos os documentos e esclarecimentos necessários, para que se possa apreciar todas as alegações do impugnante.

6.2.5. No caso que aqui se tem, a situação fática constitui infração aos dispositivos que o fundamentaram, com base nos documentos analisados que seguem acostados aos autos, que se entende como suficiente para respaldar o procedimento fiscal e o lançamento de ofício.

Do Aproveitamento dos Valores Recolhidos a Título de CPRB

Por meio do Item “XI – VALORES RECOLHIDOS NA OPÇÃO DA CPPRB NÃO DEDUZIDOS NO LANÇAMENTO FISCAL” do seu apelo recursal, a Recorrente defende que, *se a autoridade administrativa entendeu que a empresa estaria recolhendo, de forma indevida, CPRB prevista no art. 7º da Lei 12546/11, fato que ensejou o lançamento fiscal, nada mais natural do*

que deduzir, do crédito apurado de ofício, as contribuições indevidamente recolhidas, de tal modo que o lançamento seria apenas da diferença de ofício constituída em sede de ato administrativo (ou processo administrativo) de constituição do crédito tributário.

Razão assiste à Recorrente neste particular.

De fato, conforme recentemente decidido pela Egrégia 2ª Turma da CSRF, nos termos do Acórdão nº 9202-011.422, de 20 de agosto de 2024, tem-se que:

APROVEITAMENTO DE VALORES RECOLHIDOS. IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO QUANTO AO MONTANTE DEVIDO APURADO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS RECOLHIDAS COM BASE NA RECEITA BRUTA (CPRB) CONSIDERADAS INDEVIDAS PELA AUTORIDADE LANÇADORA QUE ENTENDE CORRETO A EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA FORMA ORDINÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS E OUTRAS REMUNERAÇÕES A QUALQUER TÍTULO. ABATIMENTO DO QUE FOI RECOLHIDO. POSSIBILIDADE E DEVER LEGAL QUE NÃO SE CONFUNDE COM O INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. DEDUÇÃO COMO MEIO DE IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO A SER TRATADO NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MERO CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO MONTANTE DEVIDO. REVISÃO, CORREÇÃO, RETIFICAÇÃO E EXIGÊNCIA NO ÂMBITO DE COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE LANÇADORA.

O aproveitamento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta relativamente ao período fiscalizado não se confunde com o instituto da compensação tributária, que, como sabido, é regida e submete-se a toda uma sistemática própria prescrita nos termos e condições da legislação tributária de regência.

O aproveitamento (ou abatimento) é meio de impugnação do lançamento de ofício a ser tratado no contencioso administrativo fiscal. A pretensão é de correta aplicação do critério de apuração do montante devido, podendo, também, ser conhecido como abatimento ou dedução, não se confundindo com a compensação tributária, que é objeto de procedimento próprio.

É da competência da autoridade lançadora, inclusive sendo dever de ofício vinculado e obrigatório, a revisão, a correção e a retificação de declarações do contribuinte – em amplo poder de fiscalizar e corrigir a conduta deste –, e, ainda, a constituição da exigência da obrigação tributária. Todas essas medidas podem se verificar no lançamento de ofício e, uma vez notificado o sujeito passivo, este pode impugnar pontos do procedimento que entenda equivocados, inclusive o não aproveitamento ou abatimento ou dedução dos valores recolhidos, ainda que declarados e recolhidos sob outros títulos e códigos quando a motivação do lançamento identifica tais situações e fundamenta um objetivo do contribuinte de pôr em erro a autoridade fiscal que explica os fatos efetivamente ocorridos e procede com o lançamento. A lógica da autuação fiscal condiciona e motiva o aproveitamento como critério de apuração do montante devido para redução dos valores já recolhidos

(...)

VOTO

(...)

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- “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”

(...)

O caso destes autos trata da última hipótese, na qual este Colegiado já entendeu, em recente pronunciamento (em 18/06/2024, Acórdão n.º 9202-011.315), pelo aproveitamento dos valores recolhidos a título de CPRB no lançamento de ofício de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos, quando a autoridade lançadora afasta os atos do sujeito passivo de declarar e recolher as contribuições previdenciárias pela CPRB.

Tenho em mente que o correto é o aproveitamento não se confundindo este com o instituto jurídico da compensação. Não é caso de compensar, mas sim de proceder com mero critério adequado de apuração do montante devido.

Observe-se que a autoridade lançadora, no âmbito de sua atividade vinculada e obrigatória (CTN, art. 142, parágrafo único), tem, dentre vários deveres, o dever legal de determinar a matéria tributável e calcular o montante devido (CTN, art. 142, caput), ademais procede, na maior parte das vezes, com base na dedaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato (CTN, art. 147, caput; combinado com o art. 150, caput, por ser lançamento por homologação), sendo que a autoridade lançadora deve retificar de ofício erros constatados na verificação fiscal (CTN, art. 147, §2º), especialmente quando comprove omissão ou inexatidão, por parte do contribuinte, no exercício da atividade de lançamento por homologação ensejando a revisão e o lançamento de ofício (CTN, art. 149, V), situação na qual os atos praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito não influem sobre a obrigação tributária (CTN, art. 150, §2º), porém estes atos devem ser considerados na apuração do saldo devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (CTN, art. 150, §3º).

Destaca-se especialmente o seguinte a partir do CTN:

Art. 150,

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º **Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido** e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação

É daí que decorre o dever de aproveitar em última instância o dever de aproveitar, sendo certo que deve haver um diálogo das normas, não havendo normas estanques no sistema.

Tem-se um contexto inicial de lançamento por homologação, no qual o contribuinte pretende a extinção do crédito, ainda que sujeito a condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (CTN, art. 150, caput e § 1º), todavia a autoridade administrativa não considera a efetividade dos atos praticados (recolhimentos sobre CPRB e declarações), nem o entendimento do contribuinte de se sujeitar a CPRB, verificando omissões e inexatidões em suas declarações e nos recolhimentos, entendendo que são erros constatados, tudo a motivar o lançamento de ofício e o dever de retificação, que vai incluir o dever de aproveitar o que já recolhido ao erário público.

Por conseguinte, há sim normas concretas que atestam o dever de aproveitar o que já foi recolhido financeiramente, sem se confundir com o instituto da compensação. Há dever legal da autoridade lançadora de proceder com a revisão de ofício dos atos praticados, o que aponta para o dever de aproveitamento destes atos e consequentes recolhimentos. **Aliás, o lançamento tem que conter uma só lógica. Os elementos de fato estão interligados em uma só estrutura que motiva e condiciona o lançamento de ofício, de modo que este deve considerar os juízos de fato da situação revista e corrigida em dever vinculado e obrigatório. Isso decorre da própria capacidade contributiva do sujeito passivo e da praticidade da tributação.** Aliás, o CTN prevê o instituto da imputação de pagamento (CTN, art. 163), apesar de não ser o caso da espécie, mas serve para demonstrar que a autoridade administrativa tem este ônus e dever de deduzir.

Não se pode, igualmente, desprezar que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao contribuinte, em caso de dúvida quanto: à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (CTN, art. 112, II); à punibilidade (CTN, art. 112, III); à graduação da penalidade (CTN, art. 112, III). No caso de lançamento de ofício haverá, ao menos, a multa de 75% do lançamento de ofício. Esta precisa ser corretamente dimensionada, inclusive. O aproveitamento reduzirá a multa por reduzir o montante devido. Não deve o autuado suportar ônus ainda maior do que os legítimos interesses fazendários de ver entregue ao custeio público os valores tributários e penalidades devidas com suas apurações corretas; os valores já recolhidos acabam sendo uma espécie de antecipação já efetivada, o que pode ser reconhecido nas correções e revisões de ofício do lançamento (CTN, art. 149) como dever de apurar o montante devido (CTN, art. 142).

Não deve a Fazenda Pública, além das multas que devam ser legitimamente geradas, utilizar de outros expedientes sancionatórios para a espécie, ainda que

por omissão ao não corrigir e revisar de ofício (CTN, art. 149) a situação e indicar uma “certa ilegitimidade no pedido de aproveitamento” ou pretender tratar o caso como se fosse uma compensação para afastar o tema do contencioso em análise. Os próprios recolhimentos fazem parte da motivação do ato de lançamento, que procede com o contexto e a narrativa do ocorrido, condicionando e revelando os atos efetivamente praticados e os propósitos pretendidos, que são afastados para imperar a verdade material. Não se pode, doutro lado, desprezar após tal reporte, parte do contexto e ocasionar uma forma peculiar de sanção.

O aproveitamento é meio de impugnação do lançamento de ofício a ser tratado no contencioso administrativo fiscal, portanto. A pretensão é de **correta aplicação do critério de apuração do montante devido, podendo, também, ser conhecido como abatimento ou dedução, não se confundindo com a compensação tributária, que é objeto de procedimento próprio.**

É da competência da autoridade lançadora, inclusive sendo dever de ofício vinculado e obrigatório, a revisão, a correção e a retificação de declarações do contribuinte – em amplo poder de fiscalizar e corrigir a conduta deste –, e, ainda, a constituição da exigência da obrigação tributária. Todas essas medidas podem se verificar no lançamento de ofício e, uma vez notificado o sujeito passivo, este pode impugnar pontos do procedimento que entenda equivocados, inclusive o não aproveitamento ou abatimento ou dedução dos valores recolhidos, ainda que declarados e recolhidos sob outros títulos e códigos quando a motivação do lançamento identifica tais situações e fundamenta um objetivo do contribuinte de pôr em erro a autoridade fiscal que explica os fatos efetivamente ocorridos e procede com o lançamento, condicionando-o e delimitando-o de acordo com os fatos reportados na motivação do ato.

A lógica da autuação fiscal condiciona e motiva o aproveitamento como critério de apuração do montante devido para redução dos valores já recolhidos.

No final do dia, é importante a compreensão do Supremo Tribunal Federal (STF) ao sinalizar que “[a] constituição do crédito tributário deve se submeter à atividade administrativa plenamente vinculada, de modo **que deve a autoridade fiscal zelar pela correta mensuração da carga tributária**, tal como autorizada pela legitimação democrática (regra da legalidade e princípios da indisponibilidade do interesse público e da propriedade).” (Agravo regimental no agravo de instrumento n.º 526.787, Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, acórdão publicado em 7 de maio de 2010).

É, por isso, especialmente por coerência normativa, a partir da premissa fática construída pelo lançamento de ofício, que vincula, condiciona e motiva o lançamento perpassando pelo histórico dos recolhimentos já efetivados que entendo pelo aproveitamento ou pelo dever de lançar exclusivamente a diferença não recolhida, **aplicando o correto critério de apuração do montante devido,**

inclusive sobre o viés do princípio da capacidade contributiva, contido no § 1º do art. 145 da Constituição Federal.

Importa se ater a capacidade contributiva, a qual se traduz em duplo aspecto: (i) o substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do tributo ocorre “segundo a capacidade econômica” do contribuinte, não se podendo lhe exigir mais do que o “saldo” devido; e (ii) o adjetivo, na medida em que é facultado à Administração Tributária “identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”, havendo amplos instrumentos e poderes para buscar a verdade material e satisfazer a pretensão fiscal nos limites do aspecto substantivo, isto é, o dever de pagar tributos limitado ao “saldo” devido.

Reitero um destaque especial colhido no CTN:

Art. 150,

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação

Então, a autoridade lançadora ao lançar deve e tem o dever de aproveitar o que já foi entregue financeiramente para a Administração Tributária, deve considerar os atos praticados, dentre os quais os recolhimentos realizados. Por isso, a decisão recorrida ao corrigir este lapso está correta e deve ser mantida.

Sendo assim, sem razão o recorrente (Fazenda Nacional).

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, determinando-se o aproveitamento / abatimento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta na apuração / determinação das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários objeto do presente processo administrativo.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior