



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16027.720155/2016-73
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.165 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2020
Recorrente SOLARE MOVEIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/10/2014

CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS DECLARADOS EM GFIP. NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do ato de não homologação do crédito utilizado na compensação em GFIP quando a autoridade fiscal demonstra que o crédito pleiteado não gozava de liquidez e certeza, de modo que não estavam aptos a promover a extinção das parcelas compensadas.

RECEITA BRUTA PARCIALMENTE SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS ORIUNDOS DA SUBSTITUIÇÃO DA CPP PELA CPRB. DEVER DE COMPROVAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

A compensação é um direito pleiteado pelo contribuinte em desfavor do fisco. Portanto, cabe ao contribuinte comprovar, através de documentação hábil e idônea, a origem dos créditos pleiteados em GFIP, não podendo imputar tal ônus à autoridade fiscal, pois a prova compete ao contribuinte quanto a fato constitutivo de seu direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 270/278, interposto contra decisão da DRJ em Belém/PA, de fls. 261/267, que negou provimento à Manifestação de Inconformidade do contribuinte, mantendo a não homologação a compensação pleiteada haja vista a ausência de comprovação da existência do crédito.

De acordo com o Despacho Decisório RF/SOR/SEORT Nº 519/2016 (fls. 165/169) o contribuinte foi intimado para comprovar a origem do direito creditório utilizado nas compensações declaradas em GFIP, deixando transcorrer o prazo sem apresentar qualquer justificativa. Em razão da ausência de informações fornecidas pelo contribuinte, a fiscalização efetuou uma análise “genérica” dos pedidos de compensação, apresentando as duas principais situações que dão origem a créditos e explicando o porquê do contribuinte não se enquadrar nestas hipóteses, a ver (fls. 166):

Apesar da revelia do contribuinte em prestar as informações, e com o objetivo de evitar futuras demandas recursais desnecessárias, procedemos a verificação das duas situações mais comuns em que a entidade poderia se utilizar desse campo da GFIP para declarar a compensação de valores:

1. Com relação à compensação de valores retidos na prestação de serviços, conforme disciplinado pela Lei nº 9.711/1998, não se confirmou essa hipótese, visto a empresa não exercer esse tipo de atividade econômica – prestação de serviços;

2. Nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) não existe a informação de Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta, também conhecida como desoneração da folha de pagamentos, instituída pela Lei nº 12.456/2011 (folha38). Existem recolhimentos de DARF com o código de receita 2991, relacionada a essa legislação, entretanto os valores recolhidos são muito inferiores à alíquota determinada pela Lei, que é de 1% sobre o faturamento. Ainda que eventualmente produza mercadorias abrangidas pela desoneração, o contribuinte não cumpriu nenhum dos requisitos principais ou acessórios para usufruir desse benefício, estando portanto descaracterizado esse direito.

Ano	Faturamento	CPRB devida	DARF recolhido	DARF / Faturamento
2013	125.713.000	1.257.130,00	271.457,73	0,21 %
2014	55.178.000	551.780,00	59.033,20	0,10 %

Não tendo o contribuinte se enquadrado em nenhuma das hipóteses que usualmente autorizam a compensação, tampouco tendo apresentado esclarecimentos sobre o crédito tributário, a autoridade fiscalizadora glosou as compensações realizadas, por inexistência do direito creditório, no montante histórico de R\$ 2.252.892,28.

Ato contínuo, considerando que a empresa SOLARE MÓVEIS LTDA (CNPJ nº 11.750.131/0001-93), que originalmente efetuou as compensações, constava com a situação cadastral “baixada”, e que a empresa SOLAR MÓVEIS LTDA (CNPJ nº 19.278.207/0001-50) funcionava na mesma localidade, possuía os mesmos sócios e exercia a mesma atividade, entendeu a fiscalização por caracterizar a sucessão entre as empresas.

Assim, foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária de fls. 172/178 em desfavor dos sócios da empresa fiscalizada (Diogenys Marcelo Carandina, CPF 593.115.769-

72; e Ricardo Carandina, CPF 810.639.709-20) e da empresa sucessora (SOLAR MÓVEIS LTDA). Os sócios foram responsabilizados com base no art. 134, VII, do CTN, ao passo que a empresa sucessora foi responsabilizada com base nos arts. 129 e 132, parágrafo único, também do CTN.

Da Manifestação de Inconformidade

Apesar de todos terem sido devidamente intimados do despacho decisório que negou as compensações pleiteadas, conforme termo de ciência por abertura de mensagem de fls. 197 e AR's de fls. 194/196, apenas a responsável SOLAR MÓVEIS LTDA apresentou manifestação de inconformidade em nome próprio e também da autuada já extinta (SOLARE MÓVEIS LTDA.), conforme fls. 207/235.

Em razão da clareza didática do resumo elaborado pela DRJ em Belém/PA das razões apresentadas em manifestação de inconformidade, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

“Realizada a ciência do Despacho Decisório e dos Termos de Sujeição Passiva Solidária, os sócios-administradores não se manifestaram. Já a empresa sucessora, Solar Móveis LTDA, protocolou defesa tempestiva em nome próprio e também da autuada já extinta.

Sinteticamente, solicita que lhe seja autorizada a apresentação posterior de provas bem como a realização de diligências. Questiona a ciência eletrônica por decurso de prazo e defende que, ao contrário das alegações da autoridade fiscal, presta serviços de transporte rodoviário de carga e atua na produção de mercadorias. Destaca especialmente que utilizou verbas indenizatórias que não podem ser consideradas remuneração para fins do cálculo da contribuição devida pela empresa para efetuar as compensações glosadas.

Ao final, declarou: “*Caso essa Egrégia Casa, não atenda a ampla defesa e ao contraditório, visando OUVIR a manifestante dos créditos por ela detidos, outra via não restará a não a via judicial.*”

Em sua defesa, alegou, especificamente que:

- (i) A intimação por meio eletrônico foi irregular;
- (ii) Afirmou prestar serviços de transporte rodoviário de carga;
- (iii) Devem ser excluídos da receita bruta diversas rubricas (exportações de produtos, vendas canceladas, IPI, ICMS-ST);
- (iv) A fiscalização deveria investigar e firmar suas conclusões em documentos contábeis;
- (v) Foram excluídos na forma de compensação as seguintes rubricas: 1/3 de férias; férias indenizadas; férias e diferença de férias; faltas remuneradas; repouso alimentação; 15 primeiros dias de auxílio doença; adicional de hora extra; salário maternidade/paternidade; aviso prévio indenizado e 13º salário proporcional sobre o aviso prévio indenizado

Da Decisão da DRJ

A DRJ em Belém/PA julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o despacho decisório que não homologou a compensação pleiteada, na decisão assim emendada (fls. 261/267):

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/10/2014

INTIMAÇÃO. VALIDADE.

No processo administrativo fiscal, as intimações podem ser realizadas eletronicamente de acordo com opção do próprio contribuinte, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235/1972.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. Meras alegações genéricas não têm o condão de revisar o Despacho Decisório, devendo ser apresentados na manifestação de inconformidade todos os documentos e provas que possam influir na solução do litígio.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS.

O contribuinte deve apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir no momento da apresentação da manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, cientificado do Acórdão da DRJ em 04/04/2017, nos termos do AR de fls. 243 do processo apenso (PAF nº 16027.720182/2016-46) apresentou o recurso voluntário de fls. 270/278 em 25/04/2017.

Em suas razões, alega que a opção pelo recolhimento das contribuições previdenciárias com base na receita bruta é feita exclusivamente mediante pagamento do DARF, sendo desnecessário informar tal situação em GFIP. Deste modo, havia créditos para efetuar as compensações pleiteadas, circunstância que implica na nulidade do lançamento, por erro em sua construção, nos termos do art. 142 do CTN.

Questionou quais seriam os requisitos principais e acessórios alegados pela fiscalização como descumpridos. Afirmou que a lei e os dispositivos regulamentadores nada falam sobre obrigações acessórias, como determinantes à opção ou exclusão da CPRB; ao

contrário, afirmam que a opção se dará mediante o recolhimento em DARF. Com isso, deveria a fiscalização cobrar somente a diferença do valor recolhido a menor.

Juntou as notas fiscais de fls. 279/475.

Reiterou o pedido de perícia a fim de demonstrar o direito creditório. E voltou a afirmar que, *“uma vez tributando a recorrente pelo sistema NÃO DESONERADO, QUAL SEJA FOLHA DE PAGAMENTO, verbas indenizatórias existem a serem compensadas, mas que somente poderão ser utilizadas na ampla defesa e no contraditório”*; e complementou que *“as verbas existem e foram pagas, e devem ser utilizadas, uma vez que nossos tribunais assim o tem reconhecido”* (fl. 278)

Este recurso de voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

I. Nulidade material do auto de infração por violação ao art. 142 do CTN

Conforme elencado no relatório acima, a RECORRENTE alega nulidade do despacho decisório por cerceamento do direito de defesa, na medida em que não poderia a fiscalização ter glosado a compensação efetuada em razão de suposto recolhimento a menor da Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta (“CPRB”), mas sim ter lançado auto de infração para cobrar a diferença não recolhida.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Ademais, também será nulo (por vício material) o lançamento que não identificar corretamente quaisquer dos elementos essenciais elencados pelo art. 142 do CTN, abaixo transcrito:

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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Assim entende o Câmara Superior:

ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. CABIMENTO.

O erro na identificação do sujeito passivo implica inobservância de requisito essencial estabelecido no art. 142 do CTN e, por conseguinte, leva a nulidade do lançamento por vício material. (acórdão nº 2302-003.363, sessão de 10/12/2019)

Como pontuado, no presente caso, trata-se de recurso voluntário interposto para discutir a legalidade das glosas efetuadas pela fiscalização, em razão da suposta inexistência de direito creditório.

No entender da RECORRENTE, haveria nulidade, pois, se a fiscalização constatou supostos recolhimentos a menor da CPRB, ela deveria efetuar um lançamento próprio para cobrar os valores não recolhidos, e não glosar as compensações realizadas. A ausência deste lançamento implicaria em violação ao art. 142 do CTN, anteriormente mencionado.

Ocorre que, diferentemente do que aduz a RECORRENTE, em consulta ao despacho decisório RF/SOR/SEORT Nº 519/2016 (fls. 165/169), verifica-se que a glosa das compensações se deu em razão da ausência de comprovação do direito creditório. Apesar de ter sido “ventilado” nesta decisão uma suposta insuficiência no recolhimento da CPRB, a fiscalização o faz apenas em caráter genérico, a ver:

Apesar da revelia do contribuinte em prestar as informações, e com o objetivo de evitar futuras demandas recursais desnecessárias, procedemos a verificação das duas situações mais comuns em que a entidade poderia se utilizar desse campo da GFIP para declarar a compensação de valores:

1. Com relação à compensação de valores retidos na prestação de serviços, conforme disciplinado pela Lei nº 9.711/1998, não se confirmou essa hipótese, visto a empresa não exercer esse tipo de atividade econômica – prestação de serviços;

2. Nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) não existe a informação de Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta, também conhecida como desoneração da folha de pagamentos, instituída pela Lei nº 12.456/2011 (folha38). Existem recolhimentos de DARF com o código de receita 2991, relacionada a essa legislação, entretanto os valores recolhidos são muito inferiores à alíquota determinada pela Lei, que é de 1% sobre o faturamento. Ainda que eventualmente produza mercadorias abrangidas pela desoneração, o contribuinte não cumpriu nenhum dos requisitos principais ou acessórios para usufruir desse benefício, estando portanto descaracterizado esse direito.

Ano	Faturamento	CPRB devida	DARF recolhido	DARF / Faturamento
2013	125.713.000	1.257.130,00	271.457,73	0,21 %
2014	55.178.000	551.780,00	59.033,20	0,10 %

Em verdade, o motivo do lançamento foi a não apresentação de esclarecimentos pelo RECORRENTE quanto a origem do seu crédito. Deste modo, toda a discussão posterior que surgiu em torno de um suposto recolhimento a menor da CPRB devida pelo RECORRENTE não tem o condão de tornar nulo o despacho decisório que não homologou a compensação pleiteada, mas apenas de comprovar a origem do direito creditório, reconhecendo (*ou não*) a procedência da glosa.

Logo, a discussão se o recolhimento da CPRB por parte da RECORRENTE, ainda que em valor inferior a 1% (um por cento), é suficiente para satisfazer os débitos compensados na GFIP ora analisada é matéria de mérito, relacionada a existência (*ou não*) do crédito compensado, e não circunstância que ensejaria a nulidade do despacho decisório em comento.

Por fim, importante esclarecer que não há erro na construção do lançamento quando o próprio contribuinte declara a existência do débito em GFIP. O que ocorreu no presente caso foi a não comprovação da existência do crédito alegado em compensação. Ao não reconhecer a existência do crédito, a consequência lógica é a cobrança do débito compensado indevidamente. Ou seja, o que está em jogo é a comprovação do crédito utilizado, não havendo qualquer litígio em relação ao débito declarado pelo contribuinte.

Portanto, a alegação de erro na construção do lançamento não merece prosperar, pois – como dito – o débito foi constituído pelo próprio contribuinte. De igual forma, são irrelevantes as alegações de que, em prevalecendo a cobrança sobre a folha de pagamento, as verbas indenizatórias pagas devem ser excluídas da tributação. Primeiro porque, como dito, o próprio contribuinte declarou em GFIP o montante da contribuição devida sobre a folha em cada competência, sendo esta matéria questão fora de litígio. Ademais, não houve qualquer comprovação de pagamento efetivo de tais verbas chamadas de indenizatórias, a fim de atestar um suposto erro cometido pelo contribuinte quando do preenchimento da GFIP. Apenas a título de argumentação (e sem adentrar no mérito da questão), é preciso também esclarecer que nem todas as verbas citadas pelo contribuinte são consideradas indenizatórias para fins de recolhimento da contribuição previdenciária.

Não há, portanto, nulidade.

MÉRITO

Das compensações em GFIP – CPRB e CPP

Observa-se do recurso voluntário da RECORRENTE, que a matéria controvertida diz respeito à possibilidade de compensar os valores supostamente pagos em DARF (código de receita 2991 – CPRB) com os débitos tributários regularmente declarados em GFIP.

Antes de adentrar-se no mérito do recurso voluntário, entendo ser necessário tecer algumas considerações sobre a figura da compensação. A compensação é uma modalidade de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional (“CTN”). Esta modalidade de extinção autoriza que o contribuinte utilize créditos líquidos e certos em face da fazenda pública para satisfazer débitos vencidos ou vincendos contra este mesmo órgão, conforme determina o artigo 170 do CTN, que assim 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.** (Grifou-se)

No âmbito federal, a compensação encontra-se prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, que autoriza que os contribuintes utilizem créditos passíveis de restituição ou ressarcimento provenientes de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”), para compensar seus débitos próprios de tributos administrados pelo mesmo órgão, a ver:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Grifou-se)

Apesar da lei prever a possibilidade de compensação de quaisquer débitos administrados pela Receita Federal do Brasil, à época da ocorrência dos fatos geradores era vedada a compensação de créditos/débitos previdenciários com créditos/débitos não previdenciários, que apenas foi autorizada com a entrada em vigor do art. 26-A, da Lei nº 11.457/2007, incluído pela Lei nº 13.670/2018.

Isto porque, à época da ocorrência dos fatos geradores, estava em vigor o parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457/2007, que assim determinava:

Art. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art. 2º desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no máximo 2 (dois) dias úteis após a data em que ela for promovida de ofício ou em que for deferido o respectivo requerimento.

Parágrafo único. O disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei. (...)

Art. 2º **Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas**

alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

Deste modo, as compensações de créditos previdenciários eram regidas pelas determinações contidas no art. 89 da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito:

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). (...)

§ 4º O valor a ser restituído ou compensado será acrescido de juros obtidos pela aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior que o devido até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 8º Verificada a existência de débito em nome do sujeito passivo, o valor da restituição será utilizado para extingui-lo, total ou parcialmente, mediante compensação. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005).

§ 9º 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).

§ 11. Aplica-se aos processos de restituição das contribuições de que trata este artigo e de reembolso de salário-família e salário-maternidade o rito previsto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Percebe-se do panorama legislativo exposto, que o instituto da compensação, por um lado, autoriza o contribuinte a extinguir os créditos tributários por ele devidos, sob condição de posterior homologação pela Fazenda Pública mas, em contrapartida, autoriza ao Fisco, no caso de compensação considerada indevida ou incorreta, negar sua homologação e proceder à cobrança dos débitos indevidamente compensados.

Ademais, para realização da compensação, a normativa geral prevista no CTN exige a comprovação da existência de direito líquido e certo em face da Fazenda Pública.

Ocorre que, especificamente com relação à CPRB, a figura da compensação foi utilizada com uma maneira de instrumentalizar a alteração do regime de apuração do tributo devido.

Como cediço, a alteração da legislação tributária incidente sobre a Folha de Pagamento (a chamada “desoneração da folha”) foi efetuada em agosto de 2011, por intermédio da Medida Provisória 540, de 02 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e ampliada por alterações posteriores (Lei nº 12.715/2012, Lei nº 12.794/2013 e Lei nº 12.844/2013).

Essa lei alterou a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas atuantes em diversas atividades econômicas, criando a tributação sobre a receita bruta e não mais sobre a folha de salário dos trabalhadores. Foi a chamada “desoneração da folha de salários”. Dessa forma, as empresas que antes fechavam mensalmente sua folha de salários, apuravam o total da remuneração dos trabalhadores e recolhiam 20% do valor para o INSS como cota patronal, passaram a contribuir com uma alíquota variável (a depender da atividade e do setor econômico) de 1 a 2 % sobre o total da sua receita bruta.

Como pontuado, a obrigatoriedade da adoção da CPRB se deu em razão do tipo de atividade exercida pela empresa. Contudo, em muitos dos casos as empresas exerciam mais de uma atividade, circunstância prevista no art. 9º, § 1º, da Lei nº 12.546/2011, que previa como se dava o rateio entre CPP e CPRB quando as empresas se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º, da citada lei (englobadas pela substituição tributária – desoneração da folha):

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

(...)

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá : (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que trata o caput do art. 7º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total. (Redação dada pela Medida Provisória nº 582, de 2012)

Percebe-se da normativa acima que quando o contribuinte exercia outras atividades além daquelas desoneradas, permanecia obrigado a recolher a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) calculada proporcionalmente ao percentual da receita bruta que não estava sujeita a desoneração da folha.

Outrossim, o Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93, de 19 de dezembro de 2011 (a qual dispõe sobre os procedimentos a para o preenchimento da GFIP pelas empresas abrangidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011), determinou que até que ocorresse a adequação do sistema Sefip, o contribuinte deveria verificar a diferença entre a CPP calculada sobre a totalidade da folha e o valor correspondente ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não substituídas e a receita bruta total, e indicar tal diferença (que nada mais é do que o percentual da folha correspondente à parte da receita bruta com atividades substituídas) no campo “Compensação” da GFIP. Isso para efeitos da geração correta de valores devidos em Guia da Previdência Social (GPS).

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".

Importante esclarecer que, quando da edição da Lei nº 12.546/2011, a forma de "rateio" entre CPP e CPRB estava prevista no art. 8º, parágrafo único, e somente com a edição da Lei nº 12.715/2012 foi que passou a ser regulamentado pelo já mencionado art. 9º, § 1º. Por esta razão é que o Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93/2011, ao tratar sobre o tema, menciona o art. 8º, parágrafo único, da Lei nº 12.546/2011.

Percebe-se do exposto, que especificamente com relação a CPRB, a figura da compensação ganhou uma "nova" função, de possibilitar a redução proporcional da CPP, de acordo com o percentual das receitas que não estavam sujeitas a esta nova modalidade de arrecadação.

Neste ponto, colaciono abaixo (apenas a título de ilustração) planilha extraída de outro caso sob Relatoria deste Conselheiro envolvendo não homologação de compensação declarada em GFIP a título de CPRB (deixando de identificar o processo ou o contribuinte, por razões de sigilo fiscal) a fim de demonstrar a forma como deve ocorrer a compensação e, conseqüentemente, a apuração da CPP devida quando a fiscalização identifica que o contribuinte apura e recolhe as duas formas de contribuição (CPP e CPRB):

ANEXO VI - APURAÇÃO DA CPRB E DEMONSTRAÇÃO DA GLOSA DE COMPENSAÇÃO

	jan/14		fev/14		mar/14		abr/14		mai/14		jun/14		jul/14	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%
RB PROD. NCM SUJ. A SUBSTIT (NFe)	5.547.252,61	34,67	2.565.988,66	22,57	17.146.551,41	19,17	9.259.379,00	63,48	27.051.734,19	70,78	8.440.619,48	10,35	6.178.055,52	31,75
RB PROD. NCM NÃO SUJ. A SUBSTIT	10.450.614,27	65,33	8.801.571,35	77,43	72.282.376,00	80,83	8.055.731,05	48,52	11.168.906,45	29,22	73.123.402,65	89,65	13.278.091,28	68,25
RB NA CONTAB. + NF NÃO CONTABILIZ	15.997.866,88	100,00	11.367.560,01	100,00	89.428.927,41	100,00	17.315.110,05	100,00	38.220.640,64	100,00	81.564.022,13	100,00	19.456.146,80	100,00

CÁLCULO DA CPRB														
RB PROD. NCM SUJ. A SUBSTIT (NFe)	5.547.252,61		2.565.988,66		17.146.551,41		9.259.379,00		27.051.734,19		8.440.619,48		6.178.055,52	
DEVOLUÇÕES DE VENDAS (-)	0,00		0,00		13.843.148,35		510.095,88		8.153.800,00		61.661,80		3.057.800,00	
EXPORTAÇÕES DIRETAS (-)	0,00		0,00		2.680.069,86		0,00		149.460,87		0,00		2.085.214,84	
BASE DE CÁLCULO CPRB	5.547.252,61		2.565.988,66		823.333,20		8.749.283,12		18.748.673,32		8.378.957,88		1.035.240,88	
ALÍQUOTA (%)	1,00		1,00		1,00		1,00		1,00		1,00		1,00	
CPRB DEVIDA	55.472,53		25.659,89		8.233,33		87.492,83		187.486,73		83.789,58		10.352,41	

CÁLCULO DA CP PATRONAL														
TOTAL DA REMUNERAÇÃO	3.621.788,83		4.348.347,54		4.523.535,28		4.724.474,06		5.058.422,18		4.593.822,86		5.278.298,95	
ALÍQUOTA (%)	20,00		20,00		20,00		20,00		20,00		20,00		20,00	
CP PATRONAL CALCULADA PELO SEFIP	724.357,77		869.669,51		904.707,05		944.894,81		1.011.684,44		918.764,57		1.055.659,99	
% DA RB PROD. NCM SUJ. A SUBSTIT (NFe)	34,67		22,57		19,17		53,48		70,78		10,35		31,75	
% DA RB UTILIZADO PARA REDUÇÃO	34,67		22,57		19,17		53,48		70,78		10,35		31,75	
VALOR DA REDUÇÃO	251.170,71		196.309,68		173.462,95		505.289,26		716.048,13		95.077,98		335.211,60	
CP PATRONAL DEVIDA	473.187,06		673.359,83		731.244,10		439.605,55		295.636,30		823.686,58		720.448,39	

GLOSA DA COMPENSAÇÃO DE CP														
VALOR COMPENSADO EM GFIP	724.357,76		869.669,50		904.438,40		944.894,80		1.011.684,43		918.764,56		1.055.659,98	
VALOR DA REDUÇÃO REFERENTE À CPRB	251.170,71		196.309,68		173.462,95		505.289,26		716.048,13		95.077,98		335.211,60	
VALOR DA GLOSA	473.187,05		673.359,82		730.973,45		439.605,54		295.636,30		823.686,58		720.448,38	

Em consulta aos extratos de pagamento de fls. 39/63, verifica-se que ficou comprovado que a RECORRENTE recolheu diversos DARFs referentes aos pagamentos da CPRB, circunstância que comprovaria seu direito ao crédito quando da apuração da CPP em GFIP. Este fato foi reconhecido pela própria autoridade fiscal no Despacho Decisório (fl. 166).

Ademais, diversas notas fiscais acostadas às fls. 279/475 demonstram que, em determinadas vendas, a própria contribuinte fazia o transporte dos produtos que vendia. Sendo assim, é fato inconteste que, no período em questão, a RECORRENTE praticava a atividade de

transporte rodoviário de cargas, atividade desonerada conforme art. 8º, §3º, XIV da Lei nº 12.546/2011 (com redação vigente à época dos fatos):

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 3º O disposto no caput também se aplica às empresas: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito) (Revogado pela Medida Provisória nº 774, de 2017) (Produção de efeito) Vigência encerrada (Vide Medida Provisória nº 794 de 2017) (Vigência encerrada)

(...)

XIV - de transporte rodoviário de cargas, enquadradas na classe 4930-2 da CNAE 2.0; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Medida Provisória nº 774, de 2017) (Produção de efeito) Vigência encerrada (Vide Medida Provisória nº 794 de 2017) (Vigência encerrada)

Contudo, mesmo diante da comprovação e do reconhecimento por parte da fiscalização de que a RECORRENTE efetivamente recolheu a CPRB no período, não está evidente nos autos o montante que a contribuinte poderia declarar a título de compensação da CPP em GFIP, conforme regras acima apresentadas. Ou seja, não há nos autos qualquer indicação de qual seja o percentual de sua receita bruta sujeita a desoneração e, consequentemente, sujeita à modalidade de arrecadação via CPRB.

A fiscalização, no Despacho Decisório, afirmou que o montante recolhido através de DARFs no código de receita 2991 – CPRB representou 0,21% da receita bruta em 2013 e 0,10% em 2014. De início, pode-se entender que isto não significa dizer, necessariamente, que o recolhimento da CPRB foi efetuado a menor, já que a alíquota correta seria de 1%. Como visto, a legislação tributária dispõe de normas a fim de disciplinar o rateio entre a CPRB e a CPP quando o contribuinte se dedica a outras atividades além daquelas desoneradas da folha de pagamento.

Ou seja, se o contribuinte fez um recolhimento equivalente a 0,21% da receita bruta em 2013, isso pode muito bem significar – grosso modo – que 21% de sua receita bruta foi proveniente de atividade sujeita à desoneração (0,21% é 21% de 1%).

Fazendo uma conta inversa, se a receita bruta total em 2013 foi de R\$ 125.713.000,00 (fl. 166), considerando que 21% desta foi proveniente de atividade sujeita à desoneração, tem-se que a parte da receita bruta sujeita à CPRB é de R\$ 26.399.730,00; consequentemente a CPRB devida seria de R\$ 263.997,30, valor bastante próximo ao recolhido pela contribuinte no período (R\$ 271.457,73). Isso daria o direito da contribuinte de efetuar uma compensação equivalente à 21% da CPP total devida no período. Esclareça-se que esta apuração deve ser feita por competência (mês a mês) e não de forma global/anual, como demonstrado no exemplo acima.

No entanto, em nenhum momento nos autos restou demonstrado qual a receita bruta da contribuinte em cada competência que foi submetida à CPRB. Em outras palavras,

caberia à RECORRENTE demonstrar de forma elucidativa, através de documentação hábil e idônea, em cada uma das competências fiscalizadas, qual foi o percentual resultante da razão entre a receita das atividades sujeitas a desoneração da folha e a receita bruta total; isto revelaria o seu direito de compensar parte proporcional da CPP relativa à atividade desonerada, da forma já demonstrada acima.

As notas fiscais apresentadas pela RECORRENTE (fls. 279/475) até demonstram que a contribuinte fazia o transporte dos produtos que vendia, o que, numa análise superficial, poderia representar a prática de atividade desonerada. Contudo, estas mesmas notas sequer discriminavam qual o valor dos transportes realizados.

Conforme já exposto no início deste voto, o que está em jogo é a comprovação do crédito alegado pela contribuinte em compensação; não se trata, portanto, de lançamento de ofício, onde as razões para constituição do crédito devem ser apresentadas/comprovadas pelo Fisco e ao contribuinte caberia apresentar e comprovar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário.

No caso em questão, cabe à RECORRENTE – por ser parte que pleiteia o reconhecimento de um crédito perante o Fisco – a comprovação do fato constitutivo de seu direito. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Por ser autora no pedido de compensação (é um direito pleiteado pela contribuinte e não pelo Fisco), a RECORRENTE deveria demonstrar a origem do crédito por ela declarado em GFIP. Se a origem fosse em decorrência da prática de atividades desoneradas (como leva a crer suas alegações), era dever da RECORRENTE apresentar de forma elucidativa o cálculo do crédito por ela indicado em GFIP. Esta comprovação poderia ser feita através de sua documentação contábil, notas fiscais, planilhas e demais documentos hábeis e idôneos que atestassem, para cada competência, qual o percentual de sua receita bruta correspondente à atividade desonerada. Com isso, estaria revelado o percentual da CPP que poderia ser compensado em cada competência.

Ao nada alegar, mesmo após intimada a justificar as compensações efetuadas, a contribuinte não deu outra alternativa à autoridade fiscal senão proceder com a glosa integral do valor declarado a título de compensação.

Mesmo após o Despacho Decisório, durante a manifestação de inconformidade ou até mesmo quando do recurso voluntário, a contribuinte poderia ter demonstrado de maneira clara o cálculo da origem do crédito pleiteado, através demonstração da prática de atividade desonerada e cálculo do percentual que essa atividade representou em sua receita total. Contudo, mais de três anos e meio se passaram desde a ciência do despacho decisório e a RECORRENTE não fez a devida comprovação da origem do crédito pleiteado.

Assim, ante a ausência de documentação nos autos, não se pode concluir qual a receita obtida pela RECORRENTE que foi decorrente da prática de atividade desonerada, nem o cálculo do percentual que essa atividade representou em sua receita total. Com isso, não há como homologar a compensação pleiteada, por absoluta impossibilidade de se aferir o crédito alegado.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim