



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18470.728792/2017-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.328 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de agosto de 2019
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE SOLDA ELETRICA S A EBSE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2013, 2014

DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS DECLARADOS EM GFIP. RECEITA BRUTA PARCIALMENTE SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS ORIUNDOS DA SUBSTITUIÇÃO DA CPP PELA CPRB. NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para corrigir, de ofício, o valor da glosa relativa ao período de 13/2014, acatando a compensação do valor de R\$ 108.923,72.

(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. 383/399, interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, de fls. 368/373, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade de fls. 293/302 e 336/345, apresentadas em face do Despacho Decisório de fls. 268/278 que homologou apenas parcialmente o pedido de

compensação de diversos débitos de contribuições sociais previdenciárias patronal, relativo às competências de 01/2013 a 12/2013 e de 01/2014 a 12/2014, em razão da inexistência de direito creditório na monta em que foi utilizado pela RECORRENTE.

O valor originário do crédito não compensando era de R\$ 13.600.809,47, ainda não incluídos os juros de mora e a multa de mora prevista no art. 85 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017.

Conforme consta no Despacho Decisório de fls. 268/278, a RECORRENTE pleiteava a compensações relacionadas ao enquadramento da Lei nº 12.546/2011 (Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta), apresentando planilha mensal com o faturamento, o valor da CPRB e planilha com discriminação da origem do crédito (desoneração). Deste modo, foi conduzida auditoria fiscal para o período de 2013 a 2014, estando seu resultado consignado na Informação Fiscal (fls. 258/267) e seus Anexos I a IX (fls. 17/257).

De acordo com a Informação Fiscal de fls. 258/267, a RECORRENTE esclareceu que todos os valores declarados no campo Compensação da GFIP se referiam a valores decorrentes da substituição da Contribuição Previdenciária Patronal pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB.

Ainda conforme a mencionada Informação Fiscal, a RECORRENTE não teria conseguido esclarecer as divergências encontradas entre os valores registrados nas contas de receita da contabilidade, as declarações e a planilha de composição da base de cálculo para apuração da CPRB apresentada em atendimento ao TIF de nº 3. Em razão disso, a fiscalização procedeu com a apuração da CPRB a fim de verificar se os créditos informados na GFIP estavam corretos, a conferir:

5. A Fiscalização entrou em contato com a Sra. Tânia Lúcia *[do Depto. de Recursos Humanos - RH da contribuinte]* e esclareceu que seria necessária a apresentação de informações mais detalhadas sobre a forma adotada para a apuração da CPRB, sobre as notas fiscais que deram origem do crédito utilizado para compensação, e, caso a forma de apuração adotada fosse por NCM, as notas fiscais e respectivos produtos que deram origem ao crédito. Em seguida foi lavrado o TIF nº 2 requisitando tais esclarecimentos e documentos.

(...)

10. Em virtude da ausência de atendimento ao requisitado no TIF nº 2, foi realizada em 31/08/2017 reunião nas instalações do contribuinte, na qual compareceram o Sr. André Nogueira, da Controladoria, e o Sr. Paulo Marcelino, do Depto. Fiscal. Na reunião foram demonstradas as divergências constatadas, para as quais foi esclarecido que a empresa reconhece receitas antes do faturamento em virtude de contratos para fabricação e fornecimento de produtos com longo prazo de execução, com períodos definidos de medição, quando os clientes adiantavam parte do pagamento, sendo o faturamento realizado em período posterior. O Sr. André explicou que o reconhecimento das receitas de tais adiantamentos de clientes gerou os valores maiores de receita identificados na contabilidade. Durante a reunião foi requisitado pela Fiscalização que fossem demonstrados os registros contábeis dos adiantamentos de clientes com as respectivas entradas nas contas de Disponibilidade, assim como as baixas da conta de registro dos adiantamentos quando do faturamento dos produtos, com a documentação que serviu de base para tais lançamentos contábeis. O Sr. André

informou que o contribuinte envidaria esforços para esclarecer as divergências, entretanto, devido a redução do quadro de funcionários seria preciso mais prazo. Foi esclarecido, também, que alguns lançamentos a débito se referiam a devoluções de vendas registradas nas contas de receita, mas não souberam informar o motivo dos históricos que se referiam a estorno de receitas. Na oportunidade foi dada ciência do TIF nº 3 com a requisição de esclarecimentos sobre as divergências constatadas, além de documentação comprobatória de lançamentos a débito nas contas de receitas.

11. Em atendimento ao requisitado, o contribuinte apresentou planilha eletrônica demonstrando a composição da base de cálculo para apuração da CPRB, com relação de número de notas fiscais de devolução de vendas e de exportações diretas deduzidas da Receita Bruta. Após a análise das informações, a Fiscalização informou ao Sr. Paulo e ao Sr. André que os valores de faturamento constantes da planilha apresentada divergiam dos valores constantes da contabilidade, assim como da DIPJ, EDF e EFD-C, mantendo-se a necessidade de esclarecimentos e sendo lavrado o TIF nº 4.

12. Em atendimento ao TIF nº 4 o contribuinte apresentou notas fiscais de devolução de vendas que embasaram alguns lançamentos a débito nas contas de receita 31000100001 - VENDAS FABRICACAO PROPRIA MERC.INTERNO e 31000100002 - VENDA FABRICACAO PROPRIA MERCADO EXTERNO, relação de notas fiscais que compuseram os valores de faturamento constantes da planilha de composição da base de cálculo para apuração da CPRB apresentada em atendimento ao TIF nº 3, e contratos de fornecimento de produtos. No entanto não foram esclarecidas as divergências encontradas.

13. Uma vez que o contribuinte não esclareceu as divergências encontradas entre os valores registrados nas contas de receita da contabilidade, as declarações e a planilha de composição da base de cálculo para apuração da CPRB apresentada em atendimento ao TIF nº 3, a Fiscalização procedeu à apuração da CPRB a fim de verificar se os valores informados no campo Compensação da GFIP estavam corretos.

14. Para a apuração foi verificado que o contribuinte, à época dos fatos geradores, se enquadrava na situação de fabricante de produtos relacionados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, publicada no DOU de 15 de dezembro de 2011, e alterações posteriores. Instrução Normativa – IN RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013, publicada no Diário Oficial da União de 02 de janeiro de 2014, e alterações posteriores.

15. Em seguida a Fiscalização obteve as notas fiscais emitidas pelo contribuinte por meio do sistema Nota Fiscal Eletrônica do SPED, tendo sido as notas fiscais obtidas já deduzidos os valores de desconto concedidos. Foram identificados os produtos com Nomenclatura Comum do Mercosul — NCM sujeitos à substituição da forma de apuração e recolhimento da Contribuição Previdenciária — CP de cada nota fiscal emitida pelo contribuinte. A relação de notas fiscais e respectivos produtos com NCM sujeitos à substituição foram demonstrados no Anexo II. Ressalta-se que foi constatado que as notas fiscais nº 15.735, emitida em 26/06/2013, 667, emitida em 06/11/2013, 709 e 711, emitidas em 02/12/2013, 731, emitida em 17/12/2013, e 17.682, emitida em 24/03/2014, não foram registradas nas contas de receita da contabilidade, portanto seus valores foram acrescidos aos valores de receita obtida da contabilidade nos meses de emissão, os quais foram utilizados para apuração da CPRB e redução da Contribuição Previdenciária Patronal, conforme demonstrado no Anexo VII.

16. Foram verificadas as notas fiscais de devolução de vendas que continham produtos com NCM sujeitos à substituição e o valor de devolução de tais produtos foram deduzidos do valor de receita vendas dos produtos sujeitos à substituição. Os valores de devolução de vendas considerados pela Fiscalização foram demonstrados no Anexo III.

17. Também foram deduzidos do valor de receita vendas dos produtos sujeitos à substituição os valores que se referiam à devolução de vendas de produtos com NCM sujeitos à substituição verificadas nos lançamentos à débito nas contas contábeis de receita. Tais valores de devolução de vendas considerados pela Fiscalização foram demonstrados no Anexos IV.

18. Na sequência os valores de vendas para exportação direta de produtos sujeitos à substituição, demonstrados no Anexo V, foram deduzidos do valor de receita vendas dos produtos sujeitos à substituição. Ressalta-se que os valores de venda das notas fiscais nº 17.590, 17.722 e 17.798 não foram deduzidos da Receita Bruta em virtude de já terem sido deduzidos em devoluções de vendas pelas notas fiscais 820, 822 e 825 respectivamente.

19. Por fim foi elaborada a planilha do Anexo VI [fls. 188/194] que contém a demonstração, por competência, do percentual da Receita Bruta obtida da contabilidade que foi obtida da venda de produtos sujeitos à substituição; a base de cálculo e o valor apurado da CPRB e o valor a ser informado no campo Compensação da GFIP e a glosa de valores compensado acima do que teria direito o contribuinte.

20. Para a apuração da Receita Bruta foi utilizada a Receita Bruta registrada na contabilidade acrescida do valor das notas fiscais não contabilizadas. **Foi deduzido o valor referente à Receita Bruta de vendas de produtos com NCM sujeitos à substituição, obtendo-se a Receita Bruta de venda de produtos não sujeitos à substituição. Também foram obtidos os percentuais resultantes da razão entre a Receita Bruta de vendas de produtos com NCM sujeitos e não sujeitos à substituição e a Receita Bruta total.**

21. **Para a apuração da base de cálculo da CPRB foi utilizada a Receita Bruta de vendas de produtos com NCM sujeitos à substituição e deduzidos os valores de devolução de vendas e de vendas para exportação direta, em seguida a base de cálculo foi multiplicada pela alíquota percentual e apurada a CPRB devida.**

22. Para a apuração dos valores de Contribuição Previdenciária Patronal e daqueles a serem informados no campo Compensação da GFIP **foram obtidos os valores de remuneração dos segurados empregados, equiparados a empregados e contribuintes individuais declarados em GFIP pelo contribuinte e multiplicado pela alíquota da Contribuição Previdenciária Patronal.** Em seguida o valor da Contribuição Previdenciária Patronal foi multiplicado pelo percentual resultante da razão entre a Receita Bruta de vendas de produtos com NCM sujeitos à substituição e a Receita Bruta total, obtendo-se o valor a ser inserido no campo Compensação da GFIP, restando o valor a ser recolhido em Guia da Previdência Social — GPS, estando este valor reduzido ao percentual resultante da razão entre a Receita Bruta de vendas de produtos com NCM não sujeitos à substituição e a Receita Bruta total, conforme previsto no art. 9º, parágrafo 1º, inciso II, da Lei nº 12.546/2011, à época dos fatos geradores.

23. Foi constatado que no mês 09/2014 a Receita Bruta de vendas de produtos com NCM não sujeitos à substituição foi maior que 95% (noventa e cinco por cento) da Receita Bruta Total, situação em que não se aplica a substituição pela CPRB, conforme era previsto no art. 8º, parágrafo 1º, inciso II, alínea "a", da 12.546/2011, à época dos fatos geradores.

(Grifou-se)

A planilha do Anexo VI (fls. 188/194) demonstra os valores de compensação glosados, obtidos pela diferença entre os valores compensados em cada competência e os valores que deveriam ter sido informados pelo contribuinte, conforme cálculos da fiscalização.

Desse modo, após essa apuração, a autoridade fiscalizadora verificou que a RECORRENTE pleiteou em GFIP redução superior à que deveria ter sido realizada, sobretudo por não observar na redução (no campo “Compensação”) o valor correspondente ao percentual resultante da razão entre a receita bruta da atividade desonerada e a receita bruta total (conforme planilha de fls. 188/194, praticamente em todas as competências, o contribuinte reduziu 100% do valor da contribuição patronal calculada sobre a folha).

Nesse contexto, foi proferido o Despacho Decisório que ratificou a conclusão sintetizada na Informação Fiscal, conforme se observa da ementa adiante transcrita:

Assunto: Glosa de Compensação de contribuição previdenciária declarada em GFIP.

Período de Apuração: 01/2013 a 13/2013 e de 01/2014 a 13/2014

Ementa:

A certeza e liquidez do crédito é condição imposta por lei aos créditos aproveitados pelo sujeito passivo na compensação tributária.

Não se homologa compensação declarada em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) alicerçada em crédito não devidamente comprovado. Considerar **indevidas** as compensações excedentes realizadas pelo sujeito passivo em GFIP.

Retorno dos créditos tributários que foram supostamente liquidados à condição de exigíveis nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil – RFB, desde os respectivos vencimentos, com os acréscimos legais previstos na legislação tributária vigente.

Dispositivos legais: Art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional); Decreto-Lei nº 2.124/1984, de 13 de junho 1984; arts. 32,33, 37, 39 e 89 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro 1991; arts. 225 e 242 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999; art. 26 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, Instrução Normativa nº 1.300, de 20/11/2012 e Instrução Normativa nº 1.717, de 17/07/2017.

Nesse sentido, concluiu como indevidas as compensações realizadas pela RECORRENTE, pois o valor do crédito realizado na compensação foi superior ao existente.

Os valores indevidamente compensados por cada estabelecimento da RECORRENTE encontram-se discriminado no Anexo VII constante no documento denominado “Planilha de demonstração da glosa de compensação”. Ademais, encontra-se anexa aos presentes

autos a seguinte documentação: **Anexo I** — Planilha com as GFIP consideradas pela Fiscalização, as planilhas com informações do Bloco P100 da EFD-C e planilhas com informação do Razão das contas de Receita de Vendas que tiveram movimento no período de apuração obtidas da ECD; **Anexo II** — Relação de notas fiscais de venda de produtos com NCM sujeitos à substituição; **Anexo III** — Relação de notas fiscais de devolução de vendas de produtos com NCM sujeitos à substituição; **Anexo IV** - Relação de notas fiscais de devolução de vendas de produtos com NCM sujeitos à substituição lançados à débito nas contas contábeis 31000100001 — VENDAS FABRICACAO PROPRIA MERC.INTERNO e 31000100003 — VENDAS FABRICACAO PROPRIA MERCADO EXTERNO; **Anexo V** — Relação de notas fiscais de venda de exportação direta de produtos com NCM sujeitos à substituição; **Anexo VI**— Planilha de apuração da CPRB.

Da Manifestação de Inconformidade:

Intimada do Despacho Decisório em 18/12/2017, a RECORRENTE apresentou as Manifestações de Inconformidade de fls. 293/302 (replicada às fls. 336-345) em 17/01/2018. Ante a clareza e precisão didática do resumo elaborado pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Da Fundamentação Inidônea do Auto de Infração.

De início a requerente reclama garantias do contraditório e ampla defesa, que estariam prejudicadas pela falta de motivação do Despacho Decisório.

Alega que não houve no despacho decisório detalhamento dos valores apropriados para referendar a base de cálculo não contributiva, detalhando somente os valores da base substitutiva.

Argumenta que o despacho decisório limita-se a fundamentar legalmente a possibilidade do Fisco promover o lançamento de eventual crédito compensado indevidamente pela parte, deixando contudo, de motivar o referido ato na forma exigida pela lei.

Expõe que o Despacho não dispôs sobre os NCM's e nem sobre o enquadramento da atividade econômica da empresa, de modo a indicar precisamente a incorreção no procedimento feito pela empresa para cálculo da compensação devida.

Acrescenta que todas as divergências foram esclarecidas tempestivamente pela empresa impugnante que colacionou os documentos comprobatórios da apuração do montante a compensar declarado na GFIP, informações estas que foram sumariamente rejeitadas pelo Fisco, que procedeu à suposta apuração da CPRB, esta sim feita de forma incompleta e desmotivada.

Defende que a motivação, portanto, deve apontar a causa e os elementos determinantes da prática do ato administrativo, bem como o dispositivo legal em que se funda.

Do Pedido

Requer a insubsistência e improcedência do Despacho Decisório.

Destaca-se que ambas as manifestações de inconformidade apresentadas são iguais no mérito e na forma, tendo sido uma apresentada com o timbrado da empresa e outra com o timbrado do escritório de advocacia que patrocina a causa.

Da Decisão da DRJ

Quando do julgamento do caso, a DRJ em Ribeirão Preto/SP, às fls. 368/373, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, através de acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2013, 2014

NULIDADE. DESCRIÇÃO DOS FATOS E DE PROVAS. ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE COMPROVAÇÃO. VIOLAÇÃO DE AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Os fatos ocorridos, com todas as circunstâncias descritas, acompanhados de documentação comprobatória, demonstrativos de cálculo e dos respectivos fundamentos legais do débito, discriminados de forma clara e sistematizada no Processo Administrativo, propiciando ao contribuinte informações e esclarecimentos acerca da infração cometida, consubstanciam-se em pressupostos suficientes para a exigência fiscal e, conseqüentemente, não ocorre violação da ampla defesa e do contraditório.

COMPENSAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. LIMITES E CONDIÇÕES. COMPROVAÇÃO DOS CRÉDITOS. BASES DE CÁLCULO PREVIDENCIÁRIAS. GLOSA.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no CTN, com a não comprovação da materialidade, certeza e liquidez dos créditos, deve a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, intimada da decisão da DRJ possivelmente em 13/07/2018, conforme Termo de Entrega de AR via Correios fls. 376, apresentou o Recurso Voluntário de fls. 383/399 em 13/08/2018.

Em suas razões de recurso, reiterou os argumentos alegados em sua Manifestação de Inconformidade, pleiteando, exclusivamente, a declaração de nulidade do despacho decisório por cerceamento do direito de defesa.

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

É o Relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 2201-005.328 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 18470.728792/2017-66

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

Tendo em vista que a RECORRENTE foi intimada da decisão da DRJ sem o retorno do AR aos autos (fl. 379), sua intimação deve ser considerada como feita quinze dias após a data da expedição da intimação.

Ainda que não conste nos autos documento que ateste a data da postagem, entendo é possível a verificação da tempestividade do recurso, pois, mesmo que a data de postagem seja considerada como sendo a data do Termo de Intimação de 06/07/2018 (fl. 375), uma sexta-feira, tem-se que a intimação teria ocorrido em 23/07/2018.

Assim, o prazo final para interposição do recurso seria 22/08/2018.

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

PRELIMINAR

I. Cerceamento do Direito de Defesa

Conforme elencado no relatório acima, a RECORRENTE alega nulidade do despacho decisório por cerceamento do direito de defesa, na medida em que **(i)** não teria indicação da natureza das divergências contábeis constatadas pela fiscalização e **(ii)** não teria demonstração do enquadramento da atividade econômica de modo a indicar precisamente a incorreção no procedimento feito pela empresa para cálculo da compensação devida.

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.

Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

No presente caso, as compensações realizadas têm origem em créditos de contribuições previdenciárias patronais – CPP decorrentes da substituição pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta – CPRB apuradas pela RECORRENTE, visto que a RECORRENTE pleiteou em GFIP a redução (no campo “Compensação”) superior à que deveria ter sido realizada, sobretudo por não observar o valor correspondente ao percentual resultante da razão entre a receita bruta da atividade desonerada e a receita bruta total (conforme planilha de fls. 188/194).

Conforme relatado acima, a RECORRENTE requer em seu Recurso Voluntário a declaração da nulidade do Despacho Decisório que homologou apenas parcialmente as compensações realizadas. Nesse sentido, analisar-se-á se as alegações apresentadas pela RECORRENTE levariam a declaração da nulidade pleiteada.

I.a. Da não indicação da natureza das divergências contábeis constatadas pela fiscalização

A RECORRENTE alega que no relatório fiscal consta a informação de que foram detectadas divergências nos registros contábeis analisados, no entanto não fora esclarecida a natureza de tais incongruências para que ela pudesse vir a dirimi-las.

Entendo que não merecem prosperar as alegações da RECORRENTE. Explico.

Inicialmente, esclarece-se que a RECORRENTE, ao ser intimada do Despacho Decisório que homologou apenas parcialmente as compensações realizadas, recebeu, também, a Informação Fiscal de fls. 258/267, no qual foi detalhado todo o procedimento fiscal, como também as planilhas formuladas no decorrer da autuação (Anexos I a IX, às fls. 17/257), conforme se comprova na imagem a seguir da fl. 287:

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 18470.728792/2017-66
INTERESSADO: 33220880000160 - EMPRESA BRASILEIRA DE
SOLDA ELETRICA S A EBSE

TERMO DE REGISTRO DE MENSAGEM DE ATO OFICIAL NA
CAIXA POSTAL DTE

O destinatário recebeu mensagem com acesso aos documentos relacionados abaixo por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 18/12/2017 15:44:44.

Despacho Decisório
Informação Fiscal
Documentos Diversos - Outros - Anexo I
Documentos Diversos - Outros - Anexo II
Documentos Diversos - Outros - Anexo III
Documentos Diversos - Outros - Anexo IV
Documentos Diversos - Outros - Anexo V
Documentos Diversos - Outros - Anexo VI
Documentos Diversos - Outros - Anexo VIII
Documentos Diversos - Outros - Anexo IX
Documentos Diversos - Outros - Anexo VII
Documentos Diversos - Outros - Extrato do Processo

Isso posto, da leitura da Informação Fiscal, verifica-se que a natureza das incongruências detectadas no transcurso da autuação foi detalhada, sendo, inclusive, apresentada aos representantes da empresa em reunião presencial momento em que esses foram intimados (Termo de Intimação Fiscal – TIF de nº 3, acostado às fls. 238/244) a apresentar documentação hábil a elucidar as divergências detectadas, conforme se confere de trecho extraído da mencionada Informação Fiscal (fls. 260/261):

8. Foram analisadas, ainda, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ exercício 2014 referente ao ano-calendário 2013 com número de declaração 986539, e a Escrituração Contábil Fiscal — ECF referente ao ano-calendário 2014. Na DIPJ ano-calendário 2013 foram verificados os valores de receita informados nas Fichas 07A — Demonstração do Resultado, 68A — Informações de Optante do Refis e 70 — Informações Previdenciárias, **tendo sido constatadas diferenças em diversos meses entre os valores informados em cada ficha da declaração e em relação aos valores de receita obtidos da contabilidade.** Na ECF ano-calendário 2014 foram verificados os valores de receita informados nos Blocos L300 — Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal — Balancete de Suspensão e Y680 — Mês das Informações de Optantes pelo Refis — Mês (LR, LP, LA), **tendo sido constatadas diferenças no mês de dezembro entre os valores informados em relação aos valores de receita obtidos da contabilidade.**

(...)

10. Em virtude da ausência de atendimento ao requisitado no TIF nº 2, foi realizada em 31/08/2017 reunião nas instalações do contribuinte, na qual compareceram o Sr. André Nogueira, da Controladoria, e o Sr. Paulo Marcelino, do Depto. Fiscal. **Na reunião foram demonstradas as divergências constatadas, para as quais foi esclarecido que a empresa reconhece receitas antes do faturamento em virtude de contratos para fabricação e fornecimento de produtos com longo prazo de execução, com períodos definidos de medição, quando os clientes adiantavam parte do pagamento, sendo o faturamento realizado em período posterior. O Sr. André explicou que o reconhecimento das receitas de tais adiantamentos de clientes gerou os valores maiores de receita identificados na contabilidade.** Durante a reunião foi requisitado pela Fiscalização que fossem demonstrados os registros contábeis dos adiantamentos de clientes com as respectivas entradas nas contas de Disponibilidade, assim como as

baixas da conta de registro dos adiantamentos quando do faturamento dos produtos, com a documentação que serviu de base para tais lançamentos contábeis. O Sr. André informou que o contribuinte envidaria esforços para esclarecer as divergências, entretanto, devido a redução do quadro de funcionários seria preciso mais prazo. Foi esclarecido, também, que alguns lançamentos a débito se referiam a devoluções de vendas registradas nas contas de receita, mas não souberam informar o motivo dos históricos que se referiam a estorno de receitas. **Na oportunidade foi dada ciência do TIF nº 3 com a requisição de esclarecimentos sobre as divergências constatadas, além de documentação comprobatória de lançamentos a débito nas contas de receitas.**

(grifos nossos)

Neste momento, ficou demonstrado que as divergências são oriundas do reconhecimento, por parte da empresa RECORRENTE, de receitas antes do faturamento. Tal procedimento ocorre em virtude de contratos para fabricação e fornecimento de produtos com longo prazo de execução, com períodos definidos de medição, quando os clientes adiantavam parte do pagamento, sendo o faturamento realizado em período posterior.

Deste modo, a receita bruta encontrada na contabilidade era maior do que a receita bruta apresentada na ECF, o que gerou divergências com o montante da CPRB.

A RECORRENTE, então, apresentou planilha demonstrando a composição da base de cálculo para apuração da CPRB, com relação de número de notas fiscais de devolução de vendas e de exportações diretas deduzidas da Receita Bruta. No entanto, após análise dessa documentação, a autoridade fiscal **informou aos representantes da contribuinte que os valores de faturamento constantes na planilha apresentada divergiam daqueles existentes na contabilidade, na DIPJ, na EDF e EFD-C, razão pela qual foi expedido o TIF nº 4 (fls. 245/248).**

Em resposta, a RECORRENTE apresentou as notas fiscais de devolução de vendas que embasaram alguns lançamentos a débito nas contas de receita 31000100001 — VENDAS FABRICACAO PROPRIA MERC.INTERNO e 31000100002 — VENDA FABRICACAO PROPRIA MERCADO EXTERNO, e a relação de notas fiscais que compuseram a base de cálculo para apuração da CPRB constantes da planilha apresentada em atendimento ao TIF nº 3. Assim, mais uma vez, não esclareceram as divergências inicialmente detectadas.

Nota-se que tanto no TIF de nº 3 como no de nº 4 a autoridade fiscal apontou quais as divergências/valores que pretendia fossem esclarecidas (fls. 238/240 e fls. 245/248), inclusive com a indicação de planilhas apontando tais divergências (fls. 241/244):

Nesse contexto de insuficientes prestações documentais juntadas pela RECORRENTE aptas a dirimir os questionamentos apontados, a autoridade fiscal passou a proceder com a apuração das bases de cálculo utilizadas para a apuração da CPRB e da CPP, como também a análise de todas as deduções existentes (vendas canceladas, exportações diretas etc.).

Desse modo, demonstra-se que não subsiste a alegação da RECORRENTE quanto ao seu desconhecimento da natureza das divergências contábeis apuradas pela autoridade fiscalizadora no decorrer da análise fiscal. A própria RECORRENTE, durante a fiscalização,

alega que as inconsistências foram causadas em razão do regime de reconhecimento das receitas provenientes dos contratos de longo prazo e apresenta notas fiscais e planilha para corroborar suas alegações.

Assim, todas as incongruências apontadas foram perfeitamente delineadas na Informação Fiscal de fls. 258/267, parte integrante do Despacho Decisório que homologou parcialmente a compensação pleiteada.

Nesse contexto, resta demonstrado que não subsiste a nulidade alegada pelo Contribuinte.

I.b. Da não demonstração do enquadramento da atividade econômica utilizada na autuação

A RECORRENTE alega, também, que o Despacho Decisório seria nulo pois (i) não demonstra qual o enquadramento da atividade econômica da empresa utilizada pela fiscalização, (ii) os NCM's utilizados para a classificação dos produtos como sujeitos ou não à substituição, (iii) como também o detalhamento dos valores utilizados na composição da base de cálculo não contributiva.

Contrário ao alegado pela RECORRENTE, a autoridade fiscal, antes mesmo de iniciar o detalhamento das apurações realizadas, indica que o pressuposto utilizado na análise foi de que, à época dos fatos geradores, a RECORRENTE se enquadrava como fabricante dos produtos relacionados no Anexo I da Lei nº 12.546/2011, e alterações posteriores; Instrução Normativa – IN RFB nº 1.436/2013 e alterações posteriores (item 14 da fl. 262).

Ademais, foram juntadas diversas planilhas, adiante relacionadas, nas quais foi realizado o detalhamento específico dos elementos utilizados nas apurações, como também a composição das bases de cálculo encontradas, a conferir:

Anexo I – Planilha com as GFIP consideradas pela Fiscalização, as planilhas com informações do Bloco P100 da EFD-C e planilhas com informação do Razão das contas de Receita de Vendas que tiveram movimento no período de apuração obtidas da ECD (fls. 17/158);

Anexo II – Relação de notas fiscais de venda de produtos com NCM sujeitos à substituição (fls. 159/179);

Anexo III – Relação de notas fiscais de devolução de vendas de produtos com NCM sujeitos à substituição (fls. 180/181);

Anexo IV – Relação de notas fiscais de devolução de vendas de produtos com NCM sujeitos à substituição lançados à débito nas contas contábeis 31000100001 - VENDAS FABRICACAO PROPRIA MERC.INTERNO e 31000100003 - VENDAS FABRICACAO PROPRIA MERCADO EXTERNO (fls. 182/184);

Anexo V – Relação de notas fiscais de venda de exportação direta de produtos com NCM sujeitos à substituição (fl. 185/187);

Anexo VI – Planilha de apuração da CPRB (fls. 188/194);

Anexo VII – Planilha de demonstração da glosa de compensação (fls. 252/257).

A título exemplificativo, colaciona-se adiante imagem da planilha de fl. 174 constante no Anexo II, na qual há a indicação dos NCMs atribuídos às mercadorias sujeitas à substituição, vejamos:

ANEXO II - NF DE VENDAS COM NCM SUJEITOS À SUBSTITUIÇÃO EMITIDAS EM 2014

Dia da Emissão	Nome do Cliente	CPF/CNPJ do Cliente	Número da Nota	Código CFOP	Código NCM	Origem do Item	Valor dos Itens menos Desconto
10/03/2014	WARTSILA OIL AND GAS SYSTEMS AS	<N/D>	17590	7127	84798999	NFe	3.150.644,49
18/03/2014	TOME ENGENHARIA S.A.	11.245.802/0005-01	17650	6101	84798999	NFe	411.666,60
18/03/2014	TOME ENGENHARIA S.A.	11.245.802/0005-01	17651	6101	84798999	NFe	205.833,30
20/03/2014	TOME ENGENHARIA S.A.	11.245.802/0005-01	17689	6101	84798999	NFe	205.833,30
24/03/2014	MODEC OFFSHORE PRODUCTION SYSTEMS	<N/D>	17682	7127	84798999	NFe	2.680.069,86
27/03/2014	WARTSILA OIL AND GAS SYSTEMS AS	<N/D>	17722	7127	84798999	NFe	10.492.503,86
SUBTOTAL							17.146.551,41
03/04/2014	TOME ENGENHARIA S.A.	11.245.802/0005-01	17777	6101	84798999	NFe	4.116,67
03/04/2014	TOME ENGENHARIA S.A.	11.245.802/0005-01	17778	6101	84798999	NFe	4.116,67
03/04/2014	TOME ENGENHARIA S.A.	11.245.802/0005-01	17779	6101	84798999	NFe	4.116,67
03/04/2014	TOME ENGENHARIA S.A.	11.245.802/0005-01	17780	6101	84798999	NFe	4.116,67
03/04/2014	TOME ENGENHARIA S.A.	11.245.802/0005-01	17781	6101	84798999	NFe	4.116,67
03/04/2014	TOME ENGENHARIA S.A.	11.245.802/0005-01	17782	6101	84798999	NFe	4.116,67
03/04/2014	WARTSILA OIL AND GAS SYSTEMS AS	<N/D>	17774	7127	84798999	NFe	3.060.208,33
04/04/2014	TOME ENGENHARIA S.A.	11.245.802/0005-01	17791	6101	84798999	NFe	4.116,67
07/04/2014	FRAMES SEPARATION TECHNOLOGIES B.V.	<N/D>	17798	7127	84798999	NFe	510.095,88
09/04/2014	FRAMES SEPARATION TECHNOLOGIES B.V.	<N/D>	17821	7127	84798290	NFe	1.784.592,45
10/04/2014	DM CONSTRUTORA DE OBRAS LTDA	76.483.726/0005-18	17831	6101	84798999	NFe	1.019.200,00
14/04/2014	TOME ENGENHARIA S.A.	11.245.802/0005-01	17854	6101	84798999	NFe	4.116,67
29/04/2014	FRAMES SEPARATION TECHNOLOGIES B.V.	<N/D>	17921	7127	84798290	NFe	2.848.234,31
29/04/2014	TOME ENGENHARIA S.A.	11.245.802/0005-01	17933	6101	84798999	NFe	4.116,67
SUBTOTAL							9.259.379,00
05/05/2014	SINGLE BUOY MOORINGS INC.	<N/D>	17947	7127	84798290	NFe	682.416,68
05/05/2014	SINGLE BUOY MOORINGS INC.	<N/D>	17949	7127	84798290	NFe	877.244,65
05/05/2014	SINGLE BUOY MOORINGS INC.	<N/D>	17951	7127	84798290	NFe	775.278,98
08/05/2014	TOME ENGENHARIA S.A.	11.245.802/0005-01	17982	6101	84798999	NFe	4.116,67
13/05/2014	ALUSA ENGENHARIA LTDA	58.580.465/0034-07	18005	5101	84194090	NFe	3.486.409,20
15/05/2014	DM CONSTRUTORA DE OBRAS LTDA	76.483.726/0005-18	18027	6101	84219910	NFe	2.038.400,00
16/05/2014	DM CONSTRUTORA DE OBRAS LTDA	76.483.726/0005-18	18029	6101	84219910	NFe	2.038.400,00
16/05/2014	DM CONSTRUTORA DE OBRAS LTDA	76.483.726/0005-18	18030	6101	84219910	NFe	2.038.400,00
16/05/2014	DM CONSTRUTORA DE OBRAS LTDA	76.483.726/0005-18	18031	6101	84195090	NFe	509.600,00

Nesse mesmo sentido, segue imagem da planilha constante no Anexo VI de fl. 192 (que contém o mesmo período do acima indicado – abril/14), na qual é detalhada a base de cálculo para a CPRB (produto NCM sujeito à substituição), o rateio entre a parte da Receita Bruta total correspondente às atividades com substituição tributária e as demais receitas, o percentual que cada uma delas representou na Receita Bruta da RECORRENTE, o que permitiu a apuração dos reais valores de CPP que deveriam ter sido informados no campo “Compensação” da GFIP, como também a glosa da compensação pleiteada em excesso, a conferir:

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. À SUBSTIT (NFe)	5.547.252,61	34,67	2.565.988,66	22,57	17.146.551,41	19,17	9.259.379,00	53,48	27.051.734,19	70,78	8.440.619,48	10,35	6.178.055,52	31,75
RB PROD. NCM NÃO SUJ. À SUBSTIT	10.450.614,27	65,33	8.801.571,35	77,43	72.282.376,00	80,83	8.055.731,05	46,52	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	81.584.022,13	100,00	19.456.146,80	100,00

CÁLCULO DA CPRB														
RB PROD. NCM SUJ. À 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		13.643.148,35		510.095,88		8.153.600,00		61.661,60		3.057.600,00	
EXPORTAÇÕES DIRETAS (-)	0,00		0,00		2.680.069,86		0,00		149.480,87		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		4.523.535,26		4.724.474,06		5.058.422,18		4.593.822,86		5.278.299,95	
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. À 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		823.686,60		720.448,39	

GLOSA DA COMPENSAÇÃO DE CP														
VALOR COMPENSADO EM GFIP	724.357,76		869.669,50		904.436,40		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	

Portanto, não assiste razão ao RECORRENTE quando afirma que a autoridade fiscal deixou de tratar sobre o sobre os NCMs e sobre o enquadramento da atividade econômica para a qual houve a substituição. Também não merece prosperar o argumento de que não teria demonstrado como foi apurada a parte da receita não sujeita à substituição tributária, já que a própria planilha de fls. 189/194 aponta em sua legenda que o valor da Receita Bruta com NCM não sujeita à substituição foi obtida da própria contabilidade da contribuinte:

Receita Bruta de vendas de produtos com NCM não sujeitos à substituição obtidas pela diferença entre a soma dos lançamentos a crédito nas contas de receita da contabilidade e o valor da Receita Bruta de vendas de produtos com NCM sujeitos à substituição obtidas do sistema NFe já deduzidos os descontos (*sic*) concedidos

Esclareça-se que a autoridade fiscal informou no item 22 de seu relatório que os valores das remunerações (base de cálculo da CPP) foram justamente aqueles declarados em GFIP pelo contribuinte:

22. Para a apuração dos valores de Contribuição Previdenciária Patronal e daqueles a serem informados no campo Compensação da GFIP **foram obtidos os valores de remuneração dos segurados empregados, equiparados a empregados e contribuintes individuais declarados em GFIP pelo contribuinte e multiplicado pela alíquota da Contribuição Previdenciária Patronal**. Em seguida o valor da Contribuição Previdenciária Patronal foi multiplicado pelo percentual resultante da razão entre a Receita Bruta de vendas de produtos com NCM sujeitos à substituição e a Receita Bruta total, obtendo-se o valor a ser inserido no campo Compensação da GFIP, restando o valor a ser recolhido em Guia da Previdência Social — GPS, estando este valor reduzido ao percentual resultante da razão entre a Receita Bruta de vendas de produtos com NCM não sujeitos à substituição e a Receita Bruta total, conforme previsto no art. 9º, parágrafo 1º, inciso II, da Lei nº 12.546/2011, à época dos fatos geradores.

Conforme acima demonstrado, a autoridade fiscal calculou a CPP com base nas informações prestadas pelo próprio contribuinte em GFIP. Ou seja, apenas refez o cálculo da composição entre a parte da receita sujeita à substituição tributária e aquela não sujeita à substituição, para fins de calcular o valor/percentual que poderia ser reduzido da CPP em GFIP (no campo “Compensações”). Neste sentido, verificou que o contribuinte pleiteou redução excedente e, ato contínuo, efetuou a correta glosa da compensação pleiteada.

Em verdade, nota-se que, para quase a totalidade do período fiscalizado, o contribuinte compensou 100% do valor da CPP em GFIP, o que contrariou a norma vigente, especificamente o art. 9º, § 1º, da Lei nº 12.546/2011 (devidamente citado na Informação Fiscal), que previa como se dava o rateio entre CPP e CPRB quando os 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)

Esclareça-se que, conforme estabelecia 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), 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.

Ante o demonstrado, conclui-se que não subsistem qualquer das nulidades apontadas pela RECORRENTE, de modo que parte da glosa dos créditos utilizados nas compensações não homologas decorre da não demonstração da liquidez e da certeza de tais créditos.

Nesse sentido, conforme demonstrado acima, não houve cerceamento ao direito de defesa da RECORRENTE, de modo que esse recebeu documentação detalha de todas as informações fiscais que levaram a não homologação de parte das compensações realizadas, sendo, inclusive, intimado em diferentes oportunidades para apresentar documentações necessária ao esclarecimento das incongruências detectadas pela autoridade fiscal.

Desta forma, a alegação genérica do contribuinte, de que o Despacho Decisório carece de informações que vieram a prejudicar o seu direito de defesa, não merece prosperar. Isto porque, houve perfeita compreensão dos fatos e fundamentos que ensejam a homologação parcial de suas compensações, de modo que a RECORRENTE não demonstrou o prejuízo sofrido decorrente das supostas nulidades suscitadas, tornando impossível o reconhecimento de tal vício, conforme entendimento desse CARF:

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. ALEGAÇÃO GENÉRICA DE INCORRETA APURAÇÃO DOS FATOS. ADEQUAÇÃO LEGAL E PRECISÃO DA MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

É improcedente a arguição de nulidade do despacho decisório arrimada em afirmação genérica de que não houve a correta apuração dos fatos, quando esta decisão administrativa, claramente, revela-se revestida das formalidades essenciais de validade e existência, assim como quando se verifica que o contribuinte teve a plena ciência de seus termos, assegurando-lhe o efetivo exercício da faculdade de interposição da respectiva manifestação de inconformidade.

Quando alegado, o prejuízo à defesa do contribuinte **precisa ser objetivamente demonstrado para implicar em nulidade da decisão administrativa.**

COMPENSAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DE EXISTÊNCIA E QUANTIFICAÇÃO DO CRÉDITO. AUSÊNCIA DE PROVAS OU INDÍCIOS. IMPROCEDÊNCIA.

É ônus do contribuinte a prova da existência e da quantificação do crédito pretendido, devendo refutar as constatações das Autoridades Fiscais que fundamentaram a denegação da compensação. (CARF, Acórdão nº 1402-003.943 – 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 13/6/2019) (Grifou-se)

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de nulidade do despacho decisório quando resta evidenciada a descrição dos fatos e a fundamentação da não homologação da compensação, por meio de ato administrativo emitido pela autoridade competente para fazê-lo.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação.

COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPRESCINDIBILIDADE.

Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme o art. 170 do Código Tributário Nacional. (CARF, Acórdão nº 3002-000.794 – 3ª Seção de Julgamento, 2ª Turma Extraordinária, 17/7/2019)

Em razão da inexistência das nulidades apontadas pela RECORRENTE, conclui-se que não merece reparo o Despacho Decisório impugnado. Isso porque, a não homologação de parte das compensações decorreu do fato de que a RECORRENTE não demonstrou a liquidez e a certeza dos créditos utilizados, condição primordial ao deferimento à compensação de créditos tributários, conforme disposto no art. 170 do CTN, a conferir:

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)

Logo, para poder efetuar a compensação, a RECORRENTE deveria possuir em seu favor crédito líquido e certo contra a Fazenda Pública, razão por que a autoridade fiscalizadora pleiteou, reiteradamente, o esclarecimento das incongruências contábeis detectadas, para que restasse comprovada a higidez dos créditos utilizados. Sobre o tema, destaco os seguintes julgados proferidos por esta corte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

COMPENSAÇÃO INDEVIDA INFORMADA EM GFIP. NÃO COMPROVAÇÃO DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. GLOSA. LANÇAMENTO FISCAL.

Constatada compensação indevida de contribuição previdenciária informada em GFIP, **não tendo havido a comprovação, pelo sujeito passivo, durante o procedimento fiscal, da certeza e liquidez dos créditos por ele aí declarados, não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no Código Tributário Nacional (CTN), cabível a glosa dos valores indevidamente compensados**, com o conseqüente lançamento de ofício das importâncias que deixaram de ser recolhidas em virtude deste procedimento do contribuinte. (CARF, Acórdão nº 2101-005.070 – 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 9/4/2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2013,2014

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE DE HOMOLOGAÇÃO PARCIAL. ÔNUS DA PROVA.

A homologação da **compensação declarada pelo sujeito passivo condiciona-se à liquidez do direito, através da comprovação documental do quantum compensável pelo contribuinte. Direito parcialmente comprovado**. O ônus da prova incumbe ao autor (CARF, Acórdão nº 2202-005.246, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 4/6/2019)

(Grifou-se)

Uma vez que não restou demonstrada a existência de todos os créditos utilizados pela RECORRENTE, conclui-se que o Despacho Decisório foi correto ao homologar apenas parcialmente as compensações realizadas, nos termos detalhados na Informação Fiscal e seus Anexos. Conforme dispõe o art. 89 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, apenas podem ser deferidas as compensações nas quais foi demonstrada a existência do crédito utilizado, *in verbis*:

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). (Grifou-Se)

Nesse sentido, é, também, o posicionamento desse CARF, conforme se confere da jurisprudência adiante colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2013 a 31/03/2014

COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE RECOLHIMENTOS INDEVIDOS OU A MAIOR.

Não tendo sido comprovada a ocorrência de recolhimentos de contribuições previdenciárias indevidos ou maior que os devidos, não cabe a sua compensação.
(CARF, Acórdão nº 2402007.239, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 9/5/2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de ofício somente é autorizada nas hipóteses de verificação de débitos do requerente em favor da Fazenda Pública quando da análise de pedido de restituição.

(CARF, Acórdão nº 2401006.064, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, 12/3/2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2013 a 31/03/2014

COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE RECOLHIMENTOS INDEVIDOS OU A MAIOR.

Não tendo sido comprovada a ocorrência de recolhimentos de contribuições previdenciárias indevidos ou maior que os devidos, não cabe a sua compensação.

(CARF, Acórdão nº 2402007.239, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 9/5/2019)

(Grifou-se)

Antes todo o exposto, não prosperam as alegações de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa e ao contraditório levantadas pela RECORRENTE, razão por que deve ser mantido o Despacho Decisório de homologação parcial das compensações realizadas pela RECORRENTE nas competências de 01/2013 a 12/2013 e de 01/2014 a 12/2014.

II. Retificação – Erro Material

Quando da análise da planilha de apuração da CPRB e demonstração da glosa de compensação (Anexo XI – fls. 189/194), foi possível verificar que a autoridade fiscal incorreu em erro material no cálculo do valor da glosa de compensação. Isto porque, ao contrário do que fez para o período 13/2013, a fiscalização não aproveitou nenhuma redução/compensação pleiteada em GFIP para o período de 13/2014, quando é sabido que o rateio/percentual entre Receita Bruta sujeita à substituição da Lei nº 12.546/2011 e aquela não sujeita deve, em relação ao 13º salário, ser apurada em relação aos últimos 12 meses:

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)

(...)

§ 4º Para fins de cálculo da razão a que se refere o inciso II do § 1º, aplicada ao 13º (décimo terceiro) salário, será considerada a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao mês de dezembro de cada ano-calendário. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

Como esclarecido, este procedimento foi adotado para a competência 13/2013, contudo, apesar de a autoridade fiscal ter devidamente apurado o percentual da receita bruta correspondente às atividades com substituição tributária no ano 2014 (21,76%), não foi computada nenhuma redução para o período na planilha de fl. 193.

Ou seja, para o período 13/2014 a glosa da compensação foi de R\$ 500.568,50 (a totalidade do valor pleiteado), ao passo que deveria ter aceito a compensação de R\$ 108.923,72 (21,76%) e, conseqüentemente, glosado o valor de R\$ 391.644,78.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário apenas para corrigir o valor da glosa relativa ao período 13/2014, nos termos das razões acima.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim