



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19679.720123/2017-72  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-011.117 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de março de 2024  
**Recorrente** FIBRIA CELULOSE SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO PELO FISCO. AUSÊNCIA DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. GLOSA.

Não se homologa compensação de valores quando não houver a comprovação dos créditos próprios relativos ao recolhimento indevido ou a maior de contribuições sociais previdenciárias

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO.

Para fins de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), definida na Lei nº 12.546/2011, as receitas provenientes das exportação não integra a base de cálculo. Todavia, para o cálculo dos percentuais dispostos na Lei nº 12.546, de 2011, tais como o do artigo 8º, §1º, II, 'a' e o do artigo 9º, §1º, II, não devem ser excluídas as receitas de exportação, já que não se refere à base de cálculo do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Wesley Rocha, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Diogo Cristian Denny (Presidente). Ausentes as conselheiras Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo e Monica Renata Mello Ferreira Stoll.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2301-011.117 - 2ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19679.720123/2017-72

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 03-084.569 que não reconheceu o direito creditório.

Foi protocolado Pedido de Compensação de contribuições previdenciárias que teriam sido recolhidas indevidamente, nas competências 01/2013 a 13/2014.

O Despacho Decisório (e-fls.6.562 a 6.570) deferiu parcialmente a compensação conforme planilhas e-fls. 6.572 a 6.579. Diz sua ementa:

### DESPACHO DECISÓRIO

EMENTA: Compensação Previdenciária em GFIP

Período 01/2013 A 13/2014

As contribuições previdenciárias somente poderão ser compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido.

A substituição das Contribuições Patronais Previdenciárias incidentes sobre a remuneração de empregados e contribuintes individuais previstas na Lei n.º 8.212/1991 pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta poderá ocorrer pelo exercício de determinadas atividades relacionadas na Lei n.º 12.546/2011, ou ainda pela identificação da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), nos casos de segmentos da indústria que auferam receitas relacionadas à produção.

A ciência do Despacho Decisório ocorreu em 06/11/2017 (e-fl. 6.598).

A Manifestação de Inconformidade foi apresentada em 06/12/2017 (e-fls. 6.602 a 6.618), alegando, conforme relatório do Acórdão, que:

Diz que o Fisco se pautou em premissa equivocada ao desconsiderar, no cômputo da receita bruta total da empresa, as receitas de exportação auferidas nos períodos objeto do lançamento. Tal equívoco conduziu à conclusão de que a Requerente estaria submetida ao regime misto de recolhimento e, por isso, deveria recolher valores a título de contribuição previdenciária na forma prevista nos incisos I e III do artigo 22 da Lei n.º 8.212/1991.

Considera que sempre esteve integralmente submetida ao regime de desoneração previsto no artigo 8º da Lei n.º 12.546/2011, haja vista que a receita bruta por ela auferida a partir da comercialização do produto classificado no NCM n.º 4703.29.00 sempre foi superior a 95% (noventa e cinco por cento) de sua receita bruta total, razão pela qual as cobranças previstas no Despacho Decisório devem ser canceladas.

Para se contrapor ao alegado equívoco do Despacho Decisório, fundamentou-se nos § 5º e 6º do artigo 9º da Lei n.º 12.546/2011, que preconizam que a desoneração será parcial apenas quando a receita bruta decorrente das outras atividades desenvolvidas pela empresa for igual ou inferior a 5% da receita bruta total.

Afirma que receita bruta decorrente do exercício de atividades não desoneradas jamais ultrapassou o percentual de 5% de sua receita bruta total e que, portanto, sempre fez jus ao recolhimento integral da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, em substituição às contribuições incidentes sobre a folha de salários, previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991.

Diz que a Fiscalização, ao desconsiderar do cálculo da receita bruta total da Requerente, no período em questão, os valores de receita bruta de exportação auferida com a venda da produção da “celulose desonerada” (NCM n.º 4703.29.00), terminou por distorcer completamente os percentuais de receita bruta desonerada e de receita bruta oriunda de produtos/atividades desoneradas.

Com efeito, ao aplicar este racional distorcido, o Despacho Decisório conclui que em parcela dos fatos geradores objeto da fiscalização a receita bruta desonerada foi inferior ao patamar previsto na legislação de regência, o que culminou com a utilização de comando legal absolutamente inaplicável ao caso concreto.

Cita a Solução de Consulta COSIT n.º 40/2014 para afirmar que a receita bruta total da empresa deve ser considerada sem a exclusão da receita decorrente de exportações.

Requer o cancelamento das cobranças previstas no Despacho Decisório ora atacado.

Requer ainda, caso a exclusão das receitas de exportação seja reconhecida válida para o cálculo da receita bruta, que se afaste a imposição de qualquer penalidade a ela imposta, bem como a cobrança de juros de mora e a atualização monetária da base de cálculo do tributo.

Quanto ao lançamento de diferenças de recolhimento de CPRB, diz que não se constata uma linha sequer sobre qual foi o racional do cálculo adotado para o lançamento das supostas diferenças de recolhimento da CPRB, na medida em que não indica de onde extraiu os valores da receita bruta mensal e da receita de desoneração que supostamente originaram a base de cálculo da CPRB.

Afirma que tais omissões e imprecisões ocorridas no procedimento fiscalizatório acarretam clara violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Antes de apreciar a questão, a DRJ solicitou informação fiscal (e-fls. 6.675 a 6.677). Foi dada ciência ao contribuinte da informação fiscal prestada (6.680 a 6.687) em 27/08/2019 (e-fls 6.689) e foi apresentada resposta (e-fls. 6.694 a 6.703).

O Acórdão apreciou a manifestação (e-fls. 6.705 a 6.717) e decidiu por não acolher os argumentos, nos termos da ementa abaixo transcrita.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

**COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO PELO FISCO. AUSÊNCIA DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. GLOSA.**

Não havendo comprovação de créditos próprios relativos ao recolhimento indevido ou a maior de contribuições sociais previdenciárias, a homologação de compensação de valores não será permitida.

Serão glosados pelo Fisco os valores compensados indevidamente pelo sujeito passivo.

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO.**

No âmbito da sujeição passiva à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), definida na Lei n.º 12.546/2011, não integram a base de cálculo as receitas provenientes das exportações.

No entanto, o cálculo dos percentuais dispostos na Lei n.º 12.546, de 2011, tais como o do artigo 8º, §1º, II, 'a' e o do artigo 9º, §1º, II, não devem ser excluídas as receitas de exportação, já que não se referem à base de cálculo de tributos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 06/09/2019 (e-fl. 6.722). Em 08/10/2019 (e-fls. 6.775), conforme documento de postagem no correio, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 6.730 a 6.746, com as mesmas alegações apresentadas na impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

## Admissão do Recurso

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

## Mérito

Conforme recurso apresentado, a questão debatida aqui é a inclusão ou não das receitas de exportação no cálculo para determinar se o contribuinte estava totalmente desonerado dos pagamentos da contribuição previdenciária previstas nos incisos I e III do art. 22, da Lei n.º 8.212, de 1991 (20% sobre a folha de pagamento - CP), pela substituição por pagamentos nos termos dos arts. 7º ao 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, que trata da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, ou se a substituição era apenas parcial, no regime denominado misto.

Sobre o assunto, a legislação assim reza:

Lei n.º 8.212, de 1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - **vinte por cento sobre o total das remunerações pagas**, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, **aos segurados empregados e trabalhadores avulsos** que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999). (Vide Lei n.º 13.189, de 2015) Vigência

(...)

III - **vinte por cento sobre o total das remunerações pagas** ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos **segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços**; (Incluído pela Lei n.º 9.876, de 1999).

(...)

#### Lei 12.546, de 2011

Art. 7º Contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento): (Redação dada pela Lei n.º 13.043, de 2014)

(...)

Art. 8º 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 caput do art. 22 da Lei n.º 8.212**, de 24 de julho de 1991, as empresas que **fabricam os produtos classificados na Tipi**, aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 23 de dezembro de 2011, **nos códigos referidos no Anexo I**. (Redação dada pela Lei n.º 13.043, de 2014) (Vide Medida Provisória n.º 669, de 2015) Sem eficácia

§ 1º **O disposto no caput** : (Incluído pela Lei n.º 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência (Revogado pela Medida Provisória n.º 774, de 2017) (Produção de efeito) Vigência encerrada (Vide Medida Provisória n.º 794 de 2017) (Vigência encerrada)

I - aplica-se apenas em relação aos produtos industrializados pela empresa; (Incluído pela Lei n.º 12.715) Produção de efeito e vigência (Revogado pela Medida Provisória n.º 774, de 2017) (Produção de efeito) Vigência encerrada (Vide Medida Provisória n.º 794 de 2017) (Vigência encerrada)

II - **não se aplica**: (Incluído pela Lei n.º 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência (Revogado pela Medida Provisória n.º 774, de 2017) (Produção de efeito) Vigência encerrada (Vide Medida Provisória n.º 794 de 2017) (Vigência encerrada)

a) a empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas no caput, cuja **receita bruta decorrente dessas outras atividades seja igual ou superior a 95%** (noventa e cinco por cento) da receita bruta total; e (Incluída pela Lei n.º 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência (Revogado pela Medida Provisória n.º 774, de 2017) (Produção de efeito) Vigência encerrada (Vide Medida Provisória n.º 794 de 2017) (Vigência encerrada)

(...)

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

I – a receita bruta deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976 ;

II - **exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta**: (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013) (Produção de efeito)

a) **de exportações**; e (Incluída pela Lei n.º 12.844, de 2013) (Produção de efeito)

(...)

§ 1º **No caso de empresas que se dedicam a outras atividades** além das previstas nos arts. 7º e 8º, o cálculo da contribuição obedecerá: (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

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) Produção de efeito e vigência

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho 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 tratam o caput do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total.** (Redação dada pela Lei nº 12.794, de 2013)

(...)

§ 5º O disposto no § 1º aplica-se às empresas **que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º**, somente se a **receita bruta decorrente de outras atividades for superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total.** (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

§ 6º **Não ultrapassado o limite previsto no § 5º, a contribuição** a que se refere o caput dos arts. 7º e 8º será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

§ 7º Para efeito da **determinação da base de cálculo, podem ser excluídos da receita bruta:** (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

II - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

III - o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se incluído na receita bruta; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

IV - o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

§ 8º (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

O enquadramento no regime de substituição que trata a Lei nº 12.546/2011 pode ser por atividade principal em um código de Classificação Nacional das Atividades Econômicas (CNAE), industrialização de produto com classificação em Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) que encontra-se incluída no Anexo I ou exercer atividade sujeita.

Não há controvérsias sobre o enquadramento do contribuinte por industrializar produto com classificação NCM permitida. A questão litigiosa é se essa substituição ocorreu de forma integral ou mista, em que parte das receitas da contribuinte são substituídas (CPRB) e parte deve ser paga na forma prescrita no art. 22 da Lei nº 8212, de 1991 (CP). No enquadramento por CNAE, a substituição é sempre total, mas nos demais casos, pode ser parcial.

A Lei n.º 12.546, de 2011 prevê duas situações:

Se 95% (nove e cinco por cento) ou mais da receita bruta total da empresa for obtida de atividade sujeita à substituição, então a empresa será tributada como se toda a receita fosse substituída e contribuirá somente sobre a base de cálculo nos termos da Lei n.º 12.546, de 2011. (art 9º, §§5º e 6º - CPRB )

Se o total das receitas obtidas de outras atividades não substituídas for superior a 5% da receita bruta, então a empresa estará submetida ao regime misto, parte da contribuição previdenciária é substituída pelo recolhimento com base da receita bruta (CPRB) e parte é recolhida nos termos da Lei 8.212, de 1991, (CP) (art. 9º, §§ 1º, 5º e 7).

Para determinar o percentual de receitas não substituídas, consideraremos:

- RBT: a receita bruta total obtida pela empresa no mês.
- RBND: a receita bruta que não está sujeita a desoneração no mês.
- RBD: a receita bruta sujeito à desoneração no mês.

O percentual a que alude os §§ 1º e 5º do art. 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, é obtido pela proporção entre RBND / RBT. Se for maior que 5%, o contribuinte estará submetido ao regime misto de substituição (CPRB e CP).

O pedido apresentado trata de compensação de débitos declarados em GFIP para o período de 01/2013 a 13/2014, relativo a matriz e filiais.

Estabeleceu a decisão:

**16. Nos meses em que a Receita Bruta da empresa foi composta de 95% ou mais de produtos com NCMs desonerados, considerou-se a total desoneração.** Porém, em outros onde **o percentual ficou abaixo de 95%, foi efetuada a glosa do valor que excede os 20% de ajuste,** como também a glosa do valor da diferença apurada, por tratar-se de compensação indevida (fls. 6557/6558).

**17. Os resultados dos cálculos mencionados, separados por estabelecimentos,** em que se apuram os valores dos ajustes que deveriam ter sido informados nas GFIPs, como também das respectivas glosas, quando houveram, **constam nas tabelas anexas ao presente despacho decisório** (Anexos I e II).

Segundo os cálculos apresentados às e-fls. 6.572 a 6.579, nos meses em que a razão RBD / RBT foi maior ou igual a 95%, não houve glosa de compensação. Já nos meses em que a razão RBD / RBT foi menor que 95%, foi calculado a parte que estava desonerada e reduzido da compensação a razão restante aplicada à CP.

Por exemplo, para o mês de 04/2013, no estabelecimento matriz (60.643.228/0001-21) o valor da base de cálculo da CP era de R\$ 2.968.148,78, que aplicada a alíquota de 20% resulta em uma contribuição de R\$ 593.629,76. Considerando que a razão RBD/RBT calculada no mês foi de 80,6%, o valor da CP devida era de R\$ 115.164,17 (19,4% da CP devida). Esse foi o valor da glosa aplicada pois a desoneração neste mês foi parcial e parte da CP era devida, não podendo ser o valor objeto de compensação.

No caso da desoneração parcial, a diferença no cálculo da fiscalização e do contribuinte corresponde aos valores que foram declarados como receita obtida com exportação de produtos. Segundo a decisão recorrida:

Para comprovar que **excluiu corretamente as receitas de exportação da base de cálculo da CPRB da empresa** – mas as manteve no numerador e denominador da relação RBND/RBT –, a Autoridade Fiscal **analisou na Informação Fiscal a atividade enquadrada no NCM 4703.29.00, que é o ponto de questionamento do contribuinte,** da qual foram extraídos os seguintes CFOP:

CFOP	Descrição Resumida	Receita Bruta	Receita Desonerada	BC da CPRB
7.101	Venda de produção do estabelecimento	SIM	SIM	NÃO
7.127	Venda de produção do estabelecimento sob o regime de drawback	SIM	SIM	NÃO
7.501	Exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação	SIM	NÃO	NÃO

Note-se na tabela acima **que as receitas de exportação do contribuinte, compostas dos três CFOP acima mencionados, são todas excluídas da base de cálculo da CPRB, mas no cálculo da proporcionalidade entre receitas não desoneradas e receita bruta total, RBND/RBT,** que determina se a desoneração é total ou parcial, são utilizadas da seguinte forma:

$$(Receita CFOP 7.501) / (Receitas CFOP 7.101 + 7.127 + 7.501)$$

O CFOP 7.101 e o CFO 7.127 correspondem a operações com receitas desoneradas, assim integra o RBD. Isso é incontroverso. Já o CFOP 7.501 é receita de exportação, e classificada como não sujeita à substituição, o motivo da lide.

O contribuinte inclui na classificação de RBND os valores de outras atividades que ele realiza além da produção de NCM 4703.29.00, conforme exemplo apresentado na impugnação e recurso, que é residual e sempre inferior a 5% da receita. Já a fiscalização considera também a receita de exportação como não sujeita à substituição.

Na visão do contribuinte, RBND, se constitui apenas de outras industrializações que não são substitutiva.

23. Como a Recorrente é produtora de celulose que concentra suas atividades na produção da celulose usualmente enquadrada sob a NCM nº 4703.29.00, sendo **que as demais atividades não desoneradas (meramente acessórias e residuais diante do processo produtivo principal) não poderiam, em hipótese alguma, ultrapassar o percentual de 5% (cinco por cento) de sua receita bruta total,** se constata que os recolhimentos realizados, nos anos de 2013 e 2014, devem se submeter integralmente à CPRB, sob o amparo do artigo 8º c/c o artigo 9º, §§ 5º e 6º Lei nº 12.546/2011, em substituição às contribuições incidentes sobre a folha de salários, previstas nos incisos I e III do caput do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991.

(..)

30. E nem poderia ser diferente, pois a Recorrente, como se pode constatar através de qualquer análise fiscal, comercial ou até mesmo operacional, é especializada na produção da “pasta química de madeira” (celulose) classificada sob a NCM nº4703.29.00 e, ainda, se dedica precipuamente à sua exportação, sendo bastante simples concluir que, para os fins ora debatidos, **outras atividades não desoneradas se**

**resumem tão somente a processos paralelos e acessórios ao processo produtivo principal (dedicados especialmente a permitir o reaproveitamento de resíduos gerados pelo processo produtivo principal)**, não podendo, absolutamente, atingir, em qualquer hipótese, valores expressivos hábeis a superar os debatidos 5% (cinco por cento) da Receita Bruta Total.

Para citar como exemplo, considerando ainda o mês de 04/2013, segundo a tabela apresentada no recurso, o valor da receita no mercado interno foi de R\$ 16.368.089,89, o valor das exportações no mesmo período foi de R\$ 320.738.125,73 e o valor da receita bruta de R\$ . 346.671.868,11. No cálculo do contribuinte o:

$$\text{RBD} = (16.368.089,89 \text{ (mercado interno)} + \text{R\$ } 320.738.125,73 \text{ (exportação)}) / 346.671.868,11 \text{ (total)}, \text{ que dá um índice de } 0,97.$$

Já o mesmo cálculo do ponto de vista da Receita é:

$$\text{RBD} = 16.368.089,89 \text{ (mercado interno)} / 346.671.868,11 \text{ (total)}, \text{ que resulta em } 0,05.$$

Do ponto de vista do contribuinte, 97% da receita é sujeita a substituição, do ponto de vista do Fisco, 5% da receita neste mês é sujeita à substituição.

Assim como no mês considerado, o valor das exportações constitui a maior parte da receita bruta ao longo de todo o período.

Ainda sobre o tema a Receita Federal se pronunciou através da Solução de Consulta Cosit nº 20 de 2013:

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA. LEI Nº 12.546, DE 2011. **EMPRESAS MISTAS**. BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUIÇÃO SOBRE O DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. INFORMAÇÕES EM GFIP. EFEITOS DA CONSULTA. **As empresas consideradas mistas**, isto é, que auferem **receitas decorrentes da fabricação dos produtos mencionados no caput do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, e de outras atividades não submetidas à substituição, deverão recolher: a) a contribuição previdenciária sobre a receita bruta, em relação aos produtos que fabrica? e b) a contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991**, com a aplicação do redutor previsto no art. 9º, §1º, II, da Lei nº 12.546, de 2011.

Utiliza-se **a receita bruta do próprio mês de competência para fins de apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, bem como para os demais índices previstos nos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011, exceção feita ao cálculo do redutor previsto no art. 9º, §1º, II, aplicável à folha de pagamento do décimo terceiro salário, em relação às empresas com atividades mistas. Apenas no cálculo do tributo propriamente dito devem ser excluídas da base de cálculo as receitas decorrentes de exportação, em obediência ao inciso I, § 2º do art. 149 da CF/88**, e nos termos da alínea 'a' do inciso II do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011. A contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, incidente sobre a folha de pagamento referente ao décimo terceiro salário dos segurados empregados, pago em dezembro, subsiste para o período anterior ao regime de contribuição previdenciária substitutiva. Para o período posterior: não é devida pelas empresas com essa contribuição previdenciária totalmente substituída. e **é devida pelas**

**empresas com essa contribuição parcialmente substituída (empresas mistas)**, com a aplicação do redutor previsto no inciso II do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011. Para fins do cálculo da razão estabelecida no dispositivo legal citado, **utiliza-se a receita bruta não substituída e a receita bruta total dos últimos doze meses anteriores a dezembro**, caso a empresa esteja incluída na sistemática de contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta há, pelo menos, doze meses, ou proporcionalmente ao período de inclusão, se inferior a doze meses. O recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta é feito por meio de Documento de Arrecadação das Receitas Federais (DARF), de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz. O preenchimento da Guia de Pagamento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) pelas empresas alcançadas pela contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta obedece às instruções contidas no Ato Declaratório Executivo Codac nº 93, de 2011. Os efeitos da consulta, na seara deste procedimento administrativo, são aqueles previstos nos artigos 48, 49 e 50 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e nos artigos 10 a 13, 16 e 17, parágrafo 4º da IN RFB nº 1.396, de 2013. DISPOSITIVOS LEGAIS: Constituição Federal, arts. 149, §2º, I, e 195, § 13º; Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, arts. 22, I e III, 28, §7º, e 30, I, bº; Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, arts. 7º a 9º; Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, §6º; Decreto nº 7.828, de 16 de outubro de 2012, art. 5º, §§ 1º e 2º; Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 48 a 50; Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 27 de dezembro de 2010, art. 6º, XII, e §11º; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, arts. 10 a 13, 16 e 17, parágrafo 4º; Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 42, de 15 de dezembro de 2011; Ato Declaratório Executivo (ADE) Codac nº 86, de 1º de dezembro de 2011; e Ato Declaratório Executivo (ADE) Codac nº 93, de 19 de dezembro de 2011, arts. 3º a 6º.

A tese da Solução de Consulta é simples. A exclusão da receita de exportação ocorre somente no caso do cálculo do tributo a pagar, tendo em vista a imunidade constitucional. Contudo, nos demais cálculos, a denominação “receita bruta total” contida nos artigos 7º ao 9º da Lei nº 12.546, de 2011, inclui todas as receitas da empresa, inclusive a receita obtida com a exportação de produtos.

A tese defendida pelo contribuinte é que quando o art. 9º define a base de cálculo da CPRB ele está considerando a receita bruta para fins de aplicação da sistemática substitutiva para toda e qualquer finalidade, inclusive o cálculo do tributo a pagar. Nessa interpretação, considerando a imunidade prevista na Constituição Federal, a expressão “receita bruta de outras atividades” não poderia incluir as receitas de exportação, por resultar em, de modo indireto, tributar a exportação.

A citada consulta Cosit assim discorre sobre o assunto:

30. Com relação à exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da contribuição previdenciária, a alínea ‘a’ do inciso II do art.

9º da Lei nº 12.546, de 2011, prevê que, **para fins da determinação da base de cálculo da contribuição** de que trata os arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, **deve ser excluído o valor da “receita bruta de exportações”, verbis:**

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

(...)

II – exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta:

(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) de exportações; e (Incluída pela Lei n.º 12.844, de 2013)

b) decorrente de transporte internacional de carga; (Incluída pela Lei n.º 12.844, de 2013)

31. Note-se que **a lei somente prescreve a exclusão do valor da receita bruta de exportação quando trata da obtenção da base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta**. Aliás, essa previsão é respaldada no fato de que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, introduzida pela Emenda Constitucional n.º 33, de 11 de dezembro de 2001), segundo se reproduz:

*Art. 149...*

*(...)*

*§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:*

*I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;*

32. No que se refere ao cálculo dos demais percentuais dispostos na Lei n.º 12.546, de 2011, tais como os previstos no art. 8º, §1º, II, 'a', e no art. 9º, §1º, II, **não devem ser excluídas do cômputo as receitas de exportação, já que não se referem à base de cálculo de tributos.**

33. Desta forma, para fins de cálculo do percentual previsto na alínea 'a' do inciso II do §1º do art. 8º da Lei n.º 12.546, de 2011, que dispõe que a substituição não se aplica a empresas que "se dediquem a outras atividades, além das previstas no caput cuja receita bruta dessas outras atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total", **na receita bruta total computam-se as receitas de exportação de todas as atividades e na "receita bruta dessas outras atividades..." computam-se as receitas de exportação decorrentes dessas atividades.**

34. No que concerne à receita bruta total, dispensam-se comentários, por ser evidente, não obstante o critério citado, que o termo "total" patentemente remete à integralidade das receitas da pessoa jurídica, seja decorrente da venda de bens e serviços no mercado interno ou externo. (grifos nossos)

Nos termos do art. 111 do CTN, a interpretação para afastar incidência de tributos deve ser feita de modo literal, não cabendo ao aplicador dar um alcance maior que o dado pela legislador. Ora, quisesse o legislador considerar a exclusão da receita sujeito à imunidade no cálculo do índice, teria colocado a exclusão de forma literal, tal como fez no inciso II do art. 9º.

Essa foi também a conclusão a que se chegou em julgado recente deste Conselho:

Acórdão n.º 2202-005.920, de 16/01/2020

**CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA. LEI 12.546/2011. ATIVIDADES MISTAS. FORMA DE CÁLCULO. PROPORCIONALIZAÇÃO. INCLUSÃO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO.**

Contribuem sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de um por cento, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada

pelo Decreto n.º 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I da Lei n.º 12.546/2011.

No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 12.546/2011, o cálculo da contribuição obedecerá ao disposto no art. 22 da Lei n.º 8.212/91, 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 tratam o caput do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total.

**O valor da receita bruta decorrente de exportações será computado no cálculo da proporcionalidade tanto na receita bruta de atividades não relacionadas quanto na receita bruta total.**

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE MULTA.

Por expressa disposição legal, no lançamento de ofício incide multa de 75%, sem permissivo para o servidor público deixar de aplicá-la, sob pena de ultrapassar os limites legais de sua competência.

PERÍCIA PRESCINDÍVEL.

Cabe ao julgador administrativo apreciar o pedido de realização de perícia, indeferindo-o se a entender desnecessária, protelatória ou impraticável.

Tem-se por prescindível de perícia o lançamento baseado em prova meramente documental integrante dos autos, suficientes ao deslinde da controvérsia posta a julgamento.

Assim não há qualquer reparo a fazer na decisão de piso, que apontou como correto o modo de cálculo do índice que determina o percentual da Contribuição Previdenciária desonerada considerando a receita de exportação e resultando no enquadramento no regime misto para algumas competências.

**Conclusão**

Por todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias