



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10320.728447/2020-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.534 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de abril de 2023
Recorrente DINAMO ENGENHARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/07/2018

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. OCORRÊNCIA.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; ou refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/07/2018

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. PROCEDIMENTOS E LIMITAÇÕES.

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo - atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP). Ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB.

Uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de apuração, confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos.

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)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da Quinta Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01, consubstanciada no Acórdão nº 101-005.521 (fls. 952/960), o qual julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo sujeito passivo.

Reproduzo a seguir o relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, o qual descreve os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância.

Trata o presente processo de compensações de contribuições previdenciárias efetuadas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP nas competências 01/2017 a 07/2018, no total de R\$ 69.631.042,19, que não foram homologadas pela fiscalização, conforme Despacho Decisório nº 0.997/2020/EQAUD-DEVAT/DRF TERESINA, de 03/09/2020.

De acordo com o Despacho Decisório de fls. 886/892:

- o contribuinte foi intimado a detalhar e demonstrar as origens dos créditos utilizados nas compensações declaradas nas GFIP, com apresentação da documentação comprobatória, justificativa por escrito e memória de cálculo dos valores informados como direito de compensação. Também foram solicitadas informações a respeito de ações judiciais (se existentes) e os arquivos de folha de pagamento relativos ao período sob auditoria;

- em resposta às intimações do Fisco, o contribuinte afirmou que se encontra sob o regime de desoneração da folha de pagamento (Lei nº 12.546/2011), por ser empresa do setor de construção civil (CNAE 43.21-5/00 Instalação e Manutenção Elétrica); que não há ações judiciais relativas às competências efetuadas; e que os DARF referentes ao período de apuração não foram recolhidos. Apresentou recibos de entrega de Declarações de Débitos e Créditos Tributários – DCTF e Escrituração Folha Digital (EFD – Contribuições);

- o sujeito passivo é empresa do setor de construção civil, que executa serviços dispensados de matrícula no CEI, conforme artigo 25 da IN RFB nº 971/2009, e sua

opção pela desoneração da folha de pagamento, a partir de 2016, se dá mediante recolhimento da CPRB em janeiro de cada ano ou na primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada;

- consultas aos sistemas informatizados da RFB, confirmaram que não houve pagamentos de CPRB do período de 01/2017 a 07/2018; não foram escrituradas as contribuições substitutivas na EFD – Contribuições; e não houve declaração de débitos de CPRB em DCTF, o que só ocorreu após o início da ação fiscal;

- diante da inexistência recolhimentos a título de CPRB em janeiro de cada ano do período fiscalizado, a empresa deixou de manifestar sua opção pelo regime de tributação da Lei nº 12.546/2011, razão pela qual as suas contribuições previdenciárias patronais, nos anos de 2017 e 2018, deverão incidir sobre a folha de pagamento, na forma prevista no artigo 22 da Lei nº 8.212/1991.

- as compensações informadas em GFIP devem ser consideradas indevidas e os valores compensados deverão ser exigidos.

O contribuinte foi cientificado (fl. 910) do Despacho Decisório, por via digital, em seu Domicílio Tributário Eletrônico em 03/09/2020, e apresentou manifestação de inconformidade (fls. 913/934) em 02/10/2020 alegando, em síntese, o que segue.

A inexistência de recolhimentos da CPRB no período fiscalizado e a manutenção dos valores compensados em GFIP não são fatos suficientes para embasar o despacho decisório que não homologou a compensação da contribuição previdenciária realizada em GFIP, pois o crédito já estava constituído.

O pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano não poderá evidenciar a escolha pelo regime substitutivo, pois antes que este ocorra, o contribuinte terá que verter a situação fática em linguagem competente e trazê-la ao mundo jurídico, para só depois, pagar o tributo, que configura a ocorrência da incidência tributária.

A incidência tributária da CPRB deu-se com a tradução em linguagem competente efetivada pelo contribuinte com a retificação da Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), e da Escrituração Fiscal Digital - Contribuições (EFD-Contribuições). Este foi o momento da criação da relação obrigacional e constituição do crédito tributário. Sobretudo, porque as contribuições previdenciárias, sejam elas a patronal ou suas substitutivas, são tributos sujeitos à sistemática de lançamento por homologação, cabendo ao contribuinte realizar a sua apuração e declaração, constituindo o crédito tributário por meio da transmissão das respectivas obrigações acessórias.

A transmissão da DCTF web/EFD-Contribuições/GFIP com a manifesta indicação da opção pelo recolhimento da CPRB, bem como a informação dos valores devidos e a posterior quitação pelas formas legalmente previstas, tem como efeito o efetivo exercício da opção anual e a constituição do crédito tributário.

A obrigação tributária para pagamento da CPRB surgiu com a retificação da DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS.

O fundamento legal para a decisão da Receita Federal do Brasil na Lei nº 12.546, no artigo 9º, § 13º não embasa a não homologação da compensação ora debatida, pois o contribuinte não escolheu o regime de tributação pela Contribuição Patronal, pois não fez o pagamento da primeira parcela deste.

O contribuinte não pagou nem CP nem CPRB, em contrapartida, compensou a Contribuição Previdenciária, deixando MANIFESTA sua intenção de DESONERAR SUA FOLHA DE PAGAMENTO.

O crédito tributário foi constituído com a retificação a DCTF, quando confessou a dívida referente à contribuição previdenciária, que ocorreu antes do despacho decisório proferido nos autos.

É pacífico no âmbito do CARF que, caso a retificação da DCTF tenha ocorrido antes da emissão do despacho decisório, deverá tal despacho ser anulado, pois a DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originalmente apresentada.

Utilizando o argumento da própria RFB para efetivar a escolha pelo regime de pagamento da Contribuição Previdenciária incidente sobre a folha de pagamento, teríamos que considerar o pagamento da primeira parcela da CP referente a janeiro do período apurado para configurar a tributação da folha de pagamento, o que o contribuinte não o fez.

A fiscalização tributária ressaltou em seu despacho decisório que o contribuinte não está obrigado ao cadastro no CEI e que, mesmo nesses casos o momento da opção pelo regime substitutivo deverá dar-se pelo pagamento da CPRB de janeiro de cada ano.

A IN RFB nº 971/2009 não fala sobre a forma de opção pelo regime tributário de empresas do ramo da construção civil que NÃO ESTÃO OBRIGADAS AO CADASTRO NO CEI. Claramente houve neste trecho do despacho decisório uma construção interpretativa voluntária, unilateral, da autoridade fiscalizadora que CRIOU o momento da opção pelo regime pelo contribuinte.

Não é cabível, em atenção ao princípio da proporcionalidade e razoabilidade, o condicionamento da opção do contribuinte ao pagamento da parcela, já que a exação pode (e deve) ser feita de outro modo.

Não se deve reduzir a análise de compensação de Contribuição Previdenciária com retificadora de DCTF ao pagamento da contribuição de janeiro de cada ano, sobretudo, porque o contribuinte afirmou e provou que estava sob o regime da desoneração da folha de pagamento.

A autoridade fiscalizadora não pode impedir o contribuinte de recolher a contribuição social na forma que melhor atende seus interesses, colidindo com a finalidade da Lei nº 12.546/11 que visou, dentre outras medidas, desonerar a folha de pagamento objetivando a formalização das relações de trabalho e fomento das atividades dos setores que elencou. Devendo, portanto, homologar esta compensação.

Do pedido.

Requer a manifestante:

a) seja a presente MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE recebida nos termos do artigo 74 e seguintes da Lei n.º 9.430/96, e artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, suspendendo-se a exigibilidade dos supostos débitos aqui discutidos, devendo a autoridade competente tomar as medidas cabíveis para que os débitos não constem como restrição à expedição de Certidão Negativa de Débitos ou outra com o mesmo efeito, assim como para que não sejam inscritos no CADIN.

b) seja a presente MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE acolhida em todos seus termos, homologando-se as informações declaradas nas DCTF's com base na lei e também em processo judicial e decisão pacificada no STF, para que seja desconsiderada a cobrança formalizada no processo sob o n.º 10320.728447/2020-30.

c) eventualmente não aceitas as argumentações aqui apresentadas, quanto à homologação das declarações da Peticionante relativa aos débitos em questão, e desconsideração da respectiva cobrança, seja o suposto crédito lançado da forma devida, dando início a fase administrativa através da notificação da Peticionante para ofertar

defesa no prazo legal, e todos os recursos inerentes a ampla defesa, observando-se o disposto no artigo 74 e seguintes da Lei n.º 9.430/96;

d) sucessivamente, caso se entenda pela subsistência do suposto crédito tributário objeto da cobrança - o que se admite apenas a título de argumentação - requer-se, ante a presente MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, seja a exigibilidade deste suposto crédito imediatamente suspensa, nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, e determinando-se, seja iniciado regular processo administrativo.

Por fim, protesta pela juntada da documentação anexa, a fim de que se apure que não houve as divergências apontadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

É o Relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/07/2018

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA.

Constatada a declaração em GFIP de compensação indevida de contribuições sociais previdenciárias, o auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil efetuará a respectiva glosa.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB).
OPÇÃO.

A opção pelo regime substitutivo da CPRB para os anos de 2016 e seguintes deve ocorrer por meio de pagamento, realizado no prazo de vencimento, da contribuição relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada.

CPRB. NÃO OPÇÃO. AJUSTE EM GFIP. DESCABIMENTO.

Uma vez que o contribuinte não efetuou a opção na forma exigida pela lei, não tem direito ao regime substitutivo da CPRB, descabendo, por consequência, o ajuste da referida contribuição na GFIP.

PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS ADICIONAIS. INDEFERIMENTO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções constantes no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dessa decisão em 04/02/2021, por via eletrônica (Termo de fl. 965), a Contribuinte apresentou, em 05/03/2021, o Recurso Voluntário de fls. 971/992, no qual repisa os argumentos da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

A Recorrente cita diversas decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A Recorrente suscita a suspensão da cobrança do crédito tributário em razão da interposição do Recurso Voluntário.

Sobre o assunto, assim dispõe o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Em razão do recurso tempestivo apresentado pelo sujeito passivo, resta suspensa a exigibilidade do crédito tributário aqui constituído, nos termos do artigo 151, III do CTN, até que se torne definitiva a decisão administrativa, conforme disposto no artigo 42 do Decreto nº 70.235/1972.

Desse modo, torna-se desnecessário esse pleito da Contribuinte.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS

Segundo a Recorrente, a jurisprudência entende que seria possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei 9.784/99.

Nos termos do inciso LV da Constituição, “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Contudo, o dispositivo constitucional, ao assegurar o direito à ampla defesa e ao contraditório, remete aos meios e recursos inerentes aos processo administrativo ou judicial, conforme o caso.

Em se tratando de Processo Administrativo Fiscal – PAF, a disciplina a ser considerada é aquela estabelecida pelo Decreto nº 70.235/1972, recepcionado pela atual ordem constitucional com força de lei.

Em relação à apresentação de provas, o art. 16 do citado Decreto nº 70.235/1972 estabelece:

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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

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

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

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

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

O art. 16 do PAF é absolutamente claro no sentido de que a prova documental deve ser apresentada por ocasião da impugnação, sendo precluso o direito de o sujeito passivo apresentá-la em momento processual diverso, a menos que verifique alguma das hipóteses presentes no § 4º de referido artigo.

Nesse sentido, seguem abaixo decisões deste Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS POR OCASIÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o Contribuinte fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente, ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(Acórdão nº 9202-009.946, de 23/09/2021, Rel. Mário Pereira de Pinho Filho).

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. OCORRÊNCIA.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; ou refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(Acórdão nº 2201-006.429, de 04/06/2020, Rel. Débora Fófano dos Santos).

Assim, tendo em conta que a situação aqui examinada não se enquadra em quaisquer das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, entendo como correto o entendimento da DRJ que indeferiu a produção posterior de provas.

MÉRITO

O cerne da controvérsia reside no modo de manifestação pela Contribuinte da opção pela desoneração da folha de pagamento, no período de 01/2017 a 07/2018, nos termos da Lei nº 12.546/2011.

Segundo a Fiscalização, assim como a decisão de primeira instância, o sujeito passivo não manifestou sua opção pelo regime da CPRB, no período de 01/01/2017 a 31/07/2018, uma vez que não cumpriu a condição imposta pela Lei nº 12.546/2011.

Por sua vez, a Recorrente sustenta que, por ter declarado em DCTF débitos de CPRB – ainda que em retificadoras entregues após o início da ação fiscal –, teria manifestado sua intenção pela desoneração da folha de pagamento. Defende que o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano não pode evidenciar a escolha pelo regime substitutivo, pois a incidência tributária da CPRB no caso concreto teria ocorrido apenas a partir da entrega da DCTF retificadora e da Escrituração Fiscal Digital – Contribuições (EFD – Contribuições).

Pois bem.

A Lei nº 12.546/2011 estabeleceu um regime para o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta, em substituição às contribuições patronais incidentes sobre a folha de pagamentos, previstas nos incisos I e III, do artigo 22, da Lei nº 8.212/1991.

A partir de 2015, com a edição da Lei nº 13.161/2015, esse regime passou a ser opcional para a autuada (empresa de construção civil), conforme artigo 7º, inciso IV, da Lei nº 12.546/2011.

Art. 7º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos 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 nº 8.212, de 24 de julho de 1991 : (Redação dada pela Lei nº 13.161, de 2015)

[...]

IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Essa mesma Lei também estabeleceu o modo pelo qual o contribuinte deveria fazer sua opção pelo regime substitutivo:

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

[...]

§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual

haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano calendário.
(Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015)

(destaquei)

A Solução de Consulta SCI Cosit nº 3/2022 assim dispõe:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA.
MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO.
PROCEDIMENTOS E LIMITAÇÕES.

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo – atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP). Ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB.

Uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de apuração, confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos.

Fica reformada a Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, arts. 7º a 9º.

(destaquei)

Transcrevo abaixo os fundamentos da referida SCI que são relevantes para o deslinde do presente caso.

10. A norma jurídica formada pela conjugação de regras que disciplinam a opção pelo lucro presumido e de regras que regulamentam a entrega de declarações, além de atender a um exame lógico-jurídico da matéria, prestigia mais a adequação entre meios e fins, tendo em vista que autoriza o administrado a exercer o seu direito de opção mediante a utilização de instrumentos alternativos sem, contudo, prejudicar a fiscalização tributária.

11. Isso porque, conforme previsão legal, a opção exercida pelo contribuinte será irretratável para todo o ano-calendário, o que exclui a possibilidade de posterior retificação de documento de arrecadação de receitas federais relativo a pagamento já efetuado ou de declaração já apresentada – há uma preclusão lógica que limita o exercício do direito.

12. Neste ponto, cumpre verificar se os critérios interpretativos utilizados na Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008, são também aplicáveis ao tema em análise, considerando-se o dever de coerência da administração tributária em suas sucessivas manifestações.

13. Entende-se que os fundamentos estabelecidos na Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008, podem ser utilizados na presente Solução de Consulta Interna, com as adaptações necessárias, pelas seguintes razões: (1) os tributos federais estão sujeitos a semelhantes procedimentos de confissão e pagamento; (2) tanto no caso do IRPJ quanto no caso da CPRB, o legislador prestigiou o pagamento como

elemento de manifestação de opção do regime; (3) em ambos os casos, a interpretação sistemática da legislação conduz a uma norma jurídica mais ampla do que aquela extraível de um único dispositivo legal; e (4) as distinções existentes entre os regimes não são suficientes para justificar tratamento diferenciado.

14. Possível admitir, portanto, que a opção pela CPRB possa ser realizada, de forma expressa e irrevogável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo – atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

15. Trata-se de norma jurídica extraída da conjugação dos seguintes dispositivos legais:

Lei nº 12.546, de 2011.

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

(...)

§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irrevogável para todo o ano calendário. (Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015)

Decreto-Lei nº 2.124, de 1984.

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

Lei nº 9.430, de 1996.

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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003) (grifado)

16. Adotada a premissa acima, resta analisar se há outras limitações (além da impossibilidade de retratação) que condicionem o exercício desse direito.

17. Inicialmente, cabe observar que, quando o legislador pretendeu estabelecer um termo final para a manifestação da opção pela CPRB, o fez expressamente, conforme se depreende dos seguintes dispositivos da Lei nº 12.546, de 2011:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2023, poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos 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 nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei nº 14.288, de 2021)

(...)

§ 7º As empresas relacionadas no inciso IV do caput poderão antecipar para 4 de junho de 2013 sua inclusão na tributação substitutiva prevista neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 8º A antecipação de que trata o § 7º será exercida de forma irretratável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição substitutiva prevista no caput, relativa a junho de 2013. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 9º Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do caput as seguintes regras: (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

III - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de junho de 2013 até o último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto na forma do caput, como na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vide Lei nº 13.161, de 2015)

(...)

§ 10. A opção a que se refere o inciso III do § 9º será exercida de forma irretratável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição previdenciária na sistemática escolhida, relativa a junho de 2013 e será aplicada até o término da obra. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013) (grifado)

18. Ressalvadas as hipóteses acima declinadas, não é possível extrair da legislação específica do tributo, ou mesmo da legislação conexa, um prazo final para o exercício do direito de opção pela CPRB.

19. A entrega intempestiva de declarações ou o pagamento do tributo após o prazo de vencimento sujeita o contribuinte a sanções próprias que não incluem a preclusão do direito de exercício de opção.

20. Embora não haja prazo para a manifestação da opção, cabe ressaltar que, uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos, tendo em vista que, nesse caso, restará configurada a preclusão decorrente da omissão do sujeito passivo e da perda de sua espontaneidade, tendo em vista o disposto no Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

21. Para concluir a análise, registre-se que o alinhamento aos fundamentos contidos na Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008, enseja a reforma da Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 2018.

Conclusão

22. Com base no exposto, conclui-se que:

22.1. **A opção pela CPRB pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo – atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP);**

22.2. **Ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB;**

22.3. **Uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de apuração, confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos; e**

22.4. Cumpre reformar, integralmente, a Solução de Consulta Interna nº 14, de 2018.

(destaquei)

No caso presente, quando se iniciou o procedimento fiscal, não havia nenhuma manifestação da Contribuinte pela opção da CPRB – Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – seja por pagamento, seja por entrega de declarações (DCTF ou PER/DCOMP).

Ressalte-se que as DCTFs retificadoras foram entregues somente após o início da ação fiscal, quando o sujeito passivo já não gozava de espontaneidade, nos termos do § 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72.

Quanto à alegação da Recorrente de que não teria escolhido o regime de tributação pela Contribuição Patronal, pois não fez o pagamento da primeira parcela naquela sistemática, a Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013 (na redação dada pela IN RFB nº 1.597, de 2015), deixa claro, em seu artigo 1º, que, na ausência de opção na forma prevista na legislação, a contribuição previdenciária incidirá sobre a remuneração dos segurados:

Art. 1º [...]

[...]

§ 8º A contribuição previdenciária das empresas de que trata o caput que não fizerem a opção pela CPRB na forma prevista no § 6º incidirá sobre a folha de pagamento na forma prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, durante todo o ano-calendário. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015).

Portanto, não há reparo a fazer na decisão de primeira instância, que manteve o entendimento da Fiscalização de que o sujeito passivo não manifestou sua opção pelo regime da CPRB, no período de 01/01/2017 a 31/07/2018, tendo como consequência a não homologação das compensações declaradas em GFIP.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa