



Processo nº 10340.720146/2021-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-011.044 – 2^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária**
Sessão de 08 de fevereiro de 2024
Recorrente SIGMA DATASERV INFORMÁTICA S.A. LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2019

CONHECIMENTO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF N. 02. DECRETO 70.235-72.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária, nos termos da súmula CARF 02, bem como também não pode conhecer das alegações de ilegalidade de lei, nos termos do art. 26-A, do Decreto 70.235-72.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. PROCEDIMENTOS E LIMITAÇÕES. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT N° 3, DE 27 DE MAIO DE 2022.

A validade da opção pelo regime da CPRB não pode ficar condicionada ao pagamento tempestivo da competência janeiro ou da primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, pois o § 13 do artigo 9º da Lei nº 12.546 de 2011 não estabelece expressamente a tempestividade do pagamento inicial, e a manifestação inequívoca do contribuinte deve ser considerada com base nas declarações por ele prestadas por meio da DCTF ou da DCTFWeb, instrumento que constitui o crédito tributário e torna o declarante responsável pelo débito confessado.

Nesse sentido, a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (i) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (ii) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Joao Maurício Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flávia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela recorrente SIGMA DATASERV INFORMÁTICA S.A. LTDA., em face do Acórdão de impugnação que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Foi apurado crédito fiscal decorrentes de informações indevidas de ajustes contribuições previdenciárias sobre a receita bruta (CPRB) Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIPs), em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do referentes às competências de 01/2017 a 03/2019, totalizando, após a incidência de juros de mora e multa proporcional, o valor de R\$ 6.965.387,67 na data da lavratura, nos termos do art. 22, inciso I e III, da Lei nº 8.212, de 1991.

A respectiva exigência decorreu de verificação da regularidade das informações prestadas à RFB, mediante compensações efetuadas em GFIP, e pela necessidade da contribuinte comprovar o pagamento da CPRB nas competências 01/2017, 01/2018 e 01/2019 dentro do prazo de vencimento da contribuição, conforme estipula o artigo 9º, § 13, da Lei nº 12.546, de 2011.

Assim, passo a transcrever o Acórdão recorrido:

“(...)

e) Em resposta, a Impugnante informou que: “1) os 83 eventos de compensação de contribuições previdenciárias declaradas em GFIP e relacionadas na planilha anexada nas folhas 4 e 5 do TIPF acima informado correspondem à compensação, em GFIP, dos 20% habitualmente aplicados sobre a remuneração bruta de funcionários e diretores, a título de Contribuição Patronal, uma vez que tendo optado pela contribuição substitutiva, a empresa realiza o cálculo da referida Contribuição com base no Faturamento, por meio da CPRB;” e que “2) Efetivamente as compensações correspondem a ajustes de contribuição previdenciária patronal decorrentes da opção pelo regime substitutivo de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). No entanto, os pagamentos não são realizados no mês de janeiro a cada ano. Os valores calculados mensalmente têm sido regularmente parcelados junto à Receita Federal do Brasil.”

f) A Impugnante instruiu sua resposta com diversos documentos de parcelamentos de pagamentos de tributos, mas não apresentou as comprovações de pagamento tempestivo da CPRB (código de receita 2991) das competências 01/2017, 01/2018 e 01/2019.

g) A opção pelo regime substitutivo da CPRB, previsto na Lei nº 12.546, de 2011, efetiva-se, unicamente, por meio do pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta de

janeiro de cada ano, conforme previsto no seu § 13 do art. 9º, bem como considerando o disposto no inciso II do § 6º do art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, o art. 1º, § 5º, inciso II, § 6º, inciso II, e § 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.597, de 2015, além da Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 2018.

h) Para formalizar a opção pela CPRB, o sujeito passivo deveria ter efetuado o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta referente ao mês de janeiro de 2017, com vencimento no dia 20 de fevereiro de 2017, assim como para os anos de 2018 e 2019. É uma faculdade do contribuinte. Ao pagar, realiza a opção pelo regime excepcional. Não o fazendo, mantém-se na regra ordinária.

i) Como a Impugnante não formalizou a opção pela CPRB, mediante o pagamento no prazo de vencimento da contribuição incidente sobre a receita bruta dos meses de janeiro/2017, janeiro/2018 e janeiro/2019, permaneceu obrigada ao recolhimento das contribuições previdenciárias patronais (CPP) incidentes sobre a folha de pagamento durante esse ano-calendário, pelo que as compensações declaradas em GFIP correspondentes a ajustes (reduções) dessas contribuições não têm suporte legal, cujos valores dessas compensações compõem o lançamento.

j) A conduta perpetrada pela autuada, ao reduzir contribuições previdenciárias mediante ajustes indevidos nas declarações em GFIP, configura, em tese, crime contra a ordem tributária, de acordo com o artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 1990, pelo que seria emitida representação fiscal para fins penais.

Em seu Recurso Voluntário a contribuinte alega de forma resumida o seguinte:

- i) possibilidade dos tribunais administrativos analisarem matérias ilegais e inconstitucionais;
- ii) Medida Provisória nº 540, de 2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.546, de 2011, criou o regime diferenciado de incidência da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), cuja sistemática era substitutiva para as empresas das áreas de tecnologia da informação e comunicação, mas passou, a partir de 01/11/2016, a ser opcional, a partir da edição da Lei nº 13.161, de 2015, conforme disposto no seu art. 7º, inciso I, e art. 9º e § 13.
- iii) Declarou, para os exercícios de 2017, 2018 e 2019, na DCTF de janeiro de cada ano, a opção pela CPRB (doc. 01) e parcelou todos os valores declarados a esse título, de forma intempestiva, com a incidência dos devidos acréscimos legais, conforme comprovante juntada na sua impugnação, mas foi considerado que não teria optado pelo regime da CPRB, sendo lavrado o Auto de Infração para a cobrança da Contribuição Previdenciária prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sob a alegação de que não teria realizado opção válida e tempestiva pelo regime substitutivo da CPRB.
- iv) Deve haver o reconhecimento de que fez a opção válida pela CPRB nos exercícios de 2017, 2018 e 2019, nos termos do § 13 do artigo 9º da Lei nº 12.546, de 2011, estando completamente equivocado o entendimento de que o pagamento intempestivo da CPRB de janeiro dos referidos anos, mesmo tendo declarado em DCTF a sua opção por esse regime, invalidaria essa opção, observando que os valores declarados de CPRB, por conta de dificuldades financeiras, não foram recolhidos no prazo legal, mas foram adimplidos posteriormente, conforme se constata no comprovante de parcelamento anexo à impugnação;
- v) A Lei, em nenhum momento, fala em pagamento tempestivo, sendo que não pode e não deve a Autoridade Administrativa fazer uma interpretação extensiva da lei em desfavor do contribuinte.

- vi)* O termo "pagamento", inserido no art. 9º, §13, da Lei nº 12.546, de 2011, deve ser interpretado como o exercício, pelo contribuinte, dos atos para constituir o tributo em janeiro de cada ano com a realização, posteriormente, de quitação, por qualquer das formas previstas na legislação para extinção do crédito tributário, como o pagamento em espécie, o parcelamento ou a compensação.
- vii)* A transmissão das referidas declarações, como a DCTF ou a EFD-Contribuições, com a indicação da opção pelo recolhimento da CPRB, tem como efeito o exercício da opção anual pelo referido regime de tributação.
- viii)* Cumpriu todas as condições para a opção à CPRB (declaração da opção e a declaração dos débitos, seja em DCTF ou na GFIP, e o pagamento de forma parcelada), preencheu todos os requisitos exigidos pela Lei e pela Instrução Normativa que tratam do assunto para usufruir do benefício da desoneração da folha (CPRB), cujo posicionamento é totalmente desproporcional e desarrazoado, estando em desencontro à finalidade da norma que instituiu o regime de desoneração da folha de pagamento, devendo ser literal a interpretação de tal benefício, nos termos do inciso I do art. 111 do CTN, citando julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ).
- ix)* A simples declaração da opção pelo regime de tributação pela CPRB na DCTF de janeiro de cada ano, bem como a declaração dos valores devidos a título de CPRB, adicionado ao fato de que a Impugnante efetuou o seu pagamento, mesmo que de forma parcelada, são suficientes para ensejar o enquadramento da Impugnante do regime da CPRB, citando julgado;
- x)* Na remota hipótese de manutenção da exigência fiscal, o Auditor-Fiscal, quando da lavratura do Auto de Infração, deveria ter, no mínimo, compensado/abatido o valor parcelado pela Impugnante a título de CPRB das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários e contribuintes individuais lançadas no Auto de Infração, a fim de evitar o enriquecimento sem causa, citando a Solução de Consulta Cosit nº 158, de 2015, e julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nesse sentido.
- xi)* Caráter confiscatório da multa de ofício.

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e aborda matéria de competência desta turma. Portanto, dele tomo conhecimento.

PRELIMINAR DE ANÁLISE DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI

A recorrente alegou em sede de impugnação matérias que ensejam a análise de ilegalidade e inconstitucionalidade de lei, bem com aduz que o CARF pode julgar matérias dessa natureza, sem prejuízo da sua competência, tecendo diversas considerações, bem como alegou o seguinte:

“2.10 - De igual sorte, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deve decidir sobre a ilegalidade de atos administrativos de natureza normativa, o que indubitavelmente se inclui na sua competência, pois esse procedimento nada mais é do que a aplicação de um princípio constitucional para afastar uma norma infralegal contrária a uma norma legal. Veja-se que, dada a confrontação existente entre normas infraconstitucionais e a hierarquia existente neste segmento infraconstitucional, o CARF, ao reconhecer a ilegalidade de um ato da administração, nada mais faz que aplicar em sua inteireza o princípio da estrita legalidade.

2.11 - Nesse sentido, por exemplo, o acórdão nº 101-79204, de 21.09.1989 – DOU de 05.06.1990, deixou de aplicar dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda por não refletir a norma legal a que ele se referia; o acórdão nº 105-7919, de 15.11.1993 – DOU de 25.10.1996, também reconheceu ser ilegal dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda; o acórdão CSRF/01-0866, de 14.04.1989 - DOU de 12.06.1990, admitiu não haver base legal que justifique a conclusão do Parecer Normativo CST nº 23/83; e o acórdão nº 103-13131, de 16.11.1992 – DOU de 26.10.1994, que julgou ilegal parte do Parecer Normativo CST nº 10/85”.

2.12 - Ainda, o acórdão nº 102-26783, de 25.02.1992 – DOU de 22.09.1992, reconheceu ser inaplicável o art. 15 da Lei nº 7450 antes do início do exercício financeiro seguinte ao da sua publicação em obediência aos princípios constitucionais da legalidade, anterioridade e anualidade.

Ocorre que, para firmar sua tese, a recorrente se baseia em decisões que foram já superadas ao longo dos procedentes evolutivos desse Tribunal Administrativo.

Em artigo sobre o tema, esse relator teve oportunidade de discorrer sobre tema na obra “A reforma do processo administrativo tributário, Coordenado pela Ministra Regina Helena Costa, , in xx

“(...) Muitos são precedentes do órgão, e o julgador administrativo deve aplicar estritamente a Lei, nos termos art. 26-A, do Decreto 70.235-72, não cabendo análises ou avaliações sob a ilegalidade ou inconstitucionalidade de Lei¹, tendo inclusive a (...)”

Com isso, quando há alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade de Lei pelos contribuintes, as matérias sequer são conhecidas em razão de incompetência do Tribunal Administrativo, já que a concentração dessa análise cabe inteiramente ao poder judiciário.

Há quem entenda que o CARF não poderia de fato afastar texto ou significado de norma, mas poderia declarar a interpretação correta da Lei, conforme as alegações feitas pelo ex-conselheiro Rafael Pandolfo no “VII Congresso Nacional de Estudos Tributários”, promovido pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, em abril de 2011, em Florianópolis, e matéria publicada pelo site jurídico Conjur:

“O Carf não tem competência para afastar texto ou significado de norma, mas teria para declarar qual a interpretação correta. O resultado prático é o descarte indireto das demais interpretações, mas o tratamento jurídico é diferente. A técnica hermenêutica é a da ‘interpretação conforme’ a Constituição, que delimita o sentido de determinada regra com base no texto constitucional.”

¹Decreto 70.235-72, Art. 26-A: “No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”.

"Por isso, é claro que o CARF pode fazer análise de constitucionalidade." Segundo o regimento interno, o Conselho só pode tratar de inconstitucionalidade quando o Supremo Tribunal Federal já tiver se manifestado a respeito. Nesse caso, porém, a aplicação é uma mera repetição do que a corte decidiu"².

Enquanto perdurar o atual formato, a aplicabilidade, em termos práticos, será sempre de não conhecer das alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade de Lei, uma vez que o julgador administrativo pode incorrer em pena de perda do mandato caso afaste a respectiva matéria, nos termos do artigo 25, parágrafo 10º, do Decreto atual do PAF, que pode ser interpretado como deixar de cumprir com o regimento interno, já que em seu art. 62 descreve que é vedado a membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade³.

Assim, esse Conselho Administrativo de Recurso Fiscais- CARF não tem a competência para afastar a aplicação da lei em matéria tributária, ou sequer analisar ilegalidade da norma, conforme se depreende do art. 26-A, do Decreto 70.235-72, *in verbis*:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Não obstante, a súmula 02 do CARF dispõe que o CARF "não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Assim, o jurisprudência desse Conselho também é antiga sobre o tema e não permite o debate sobre constitucionalidade de Lei tributária.

Portanto, não conheço das alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade sobre por incompetência do Tribunal administrativo.

DO MÉRITO

Conforme o relatório fiscal relatou divergência de contribuição da empresa - informação indevida de ajuste de CPRB em GFIP, sendo devida as contribuições previdenciárias cargo da empresa.

Inicialmente, cumpre registrar que a obrigatoriedade da tributação pela CPRB para as empresas na sistemática da Lei nº 12.546, de 2011, perdurou até o ano-calendário 2015. O regime passou a ser facultativo a partir de 01/2016, diante da Lei nº 13.161, de 2015, mediante a nova redação do § 13 do art. 9º, podendo o contribuinte optar pelo recolhimento sobre a folha de salário ou sobre a receita bruta (CPRB), sendo que a manifestação de opção a ser realizada pela empresa, irretratável para todo o ano-calendário, deveria ocorrer nos seguintes termos:

Lei nº 12.546, de 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 31 de agosto de 2015)

[...]

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

² Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2011-abr-09/carf-julgar-constitucionalidade-normas-conselheiro>, de 09 de abril de 2011. Acessado em 18 de agosto de 2023.

³ Art. 62. "Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade".

§ 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)

O referido procedimento ficou conhecido como “Desoneração da Folha de pagamento”, que alterou a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas atuantes em diversas atividades econômicas, criando a tributação sobre a receita bruta e não mais sobre a folha de salário dos trabalhadores.

Como bem exposto pela DRJ de origem,

“7. O cerne da controvérsia reside na exigência de que a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) deve ser exercida somente com o pagamento tempestivo.

7.1. CPRB consiste na possibilidade de substituição da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal de 20% sobre a folha de pagamento (empregados e contribuintes individuais) pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta”.

(...)

Com isso, A Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, entendia que a contribuição previdenciária das empresas que não fizerem a opção pela CPRB, na forma prevista no § 6º, incidiria sobre a folha de pagamento, nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, durante todo o ano-calendário⁴.

A DRJ de origem se pronunciou pelo seguinte:

“7. O cerne da controvérsia reside na exigência de que a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) deve ser exercida somente com o pagamento tempestivo.

7.1. CPRB consiste na possibilidade de substituição da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal de 20% sobre a folha de pagamento (empregados e contribuintes individuais) pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta”.

(...)

7.3. A Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, é bastante clara ao dispor que a contribuição previdenciária das empresas que não fizerem a opção pela CPRB, na forma

⁴ Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013

Art. 1º As contribuições previdenciárias das empresas que desenvolvem as atividades relacionadas no Anexo I ou produzem os itens listados no Anexo II incidirão sobre o valor da receita bruta, em substituição às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, considerando-se os períodos e as alíquotas definidos nos Anexos I e II, e observado o disposto nesta Instrução Normativa.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

[...]

§ 6º A opção pela CPRB será manifestada: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

[...]

II - a partir de 2016, mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano ou à 1^a (primeira) competência para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano-calendário. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

[...]

§ 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)

(sem grifos no original)

prevista no § 6º, incidirá sobre a folha de pagamento, nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, durante todo o ano-calendário. Eis o que dispõe:

Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013

Art. 1º As contribuições previdenciárias das empresas que desenvolvem as atividades relacionadas no Anexo I ou produzem os itens listados no Anexo II incidirão sobre o valor da receita bruta, em substituição às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, considerando-se os períodos e as alíquotas definidos nos Anexos I e II, e observado o disposto nesta Instrução Normativa.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

[...]

§ 6º A opção pela CPRB será manifestada: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

[...]

II - a partir de 2016, mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano ou à 1ª (primeira) competência para a qual haja receita bruta apurada, e será irretroatável para todo o ano-calendário. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

[...]

§ 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)

(sem grifos no original)

7.4. Destarte, com a Lei nº 13.161, de 2015, a opção pela CPRB passa a ser condicionada ao pagamento da contribuição sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada. Caso não seja manifestada a opção, a empresa continuará a ser tributada pela regra geral, ou seja, pela folha de pagamentos nos termos dos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

7.5. Verifica-se que, a partir de 2016, a manifestação pela opção se dá com o pagamento da CPRB no mês de janeiro de cada ano, sendo que o recolhimento da contribuição substitutiva deve ser feito tempestivamente, nada dispondo a respeito da possibilidade de ser feito com base nas informações prestadas em GFIP, EFD-Contribuições ou DCTF.

7.6. Nesse ponto, releva destacar que o pagamento relativo ao mês de janeiro de cada ano, para fins de opção pelo regime substitutivo da CPRB, deve ser feito sem atraso, conforme orienta a Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 2018:

7.7. O que se interpreta de tais dispositivos legais é que, não realizando o pagamento do mês de janeiro no prazo estabelecido, a empresa automaticamente teria decidido por se manter no regime ordinário. Caso fosse possível aceitar o pagamento do mês de janeiro em atraso, equivaleria a aceitar a opção com prazo ilimitado, o que é inadmissível. De fato, não há razoabilidade em aceitar a opção com prazo ilimitado, posto que, se fosse essa a intenção, trataria o texto de mencionar a possibilidade de “opção retroativa” a qualquer tempo.

7.8. Embora a lei outorgue ao contribuinte a prerrogativa de eleição do regime que melhor lhe favoreça, não se pode ampliar esta liberdade para que ele, a qualquer tempo, decida manter ou não a opção. Portanto, a única interpretação aceitável é que, tendo havido receita bruta tributável no mês de janeiro, a forma de manifestar a opção pelo regime da CPRB é o recolhimento da contribuição previdenciária devida, não sendo suficiente o cumprimento de obrigações acessórias, como DCTF, EFD-Contribuições ou GFIP.

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. OPÇÃO PELO REGIME POR MEIO DE PAGAMENTO EM ATRASO. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo regime 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. Não é admitido recolhimento em atraso para fins de opção pelo regime substitutivo ao de incidência sobre a remuneração dos segurados contratados.

[...]

5. O regime tributário substitutivo previsto pela Lei nº 12.546/2011, incidente sobre a receita bruta, desde a entrada em vigor da Lei nº 13.161/2015, passou a ser facultativo, devendo o contribuinte interessado realizar a opção por meio do pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta de janeiro de cada ano, tornando-se a opção irretratável para todo o ano-calendário.

[...]

10. Em busca do sentido exato da norma que trata da opção pela CPRB, depreende-se que não há qualquer indicação de que seria possível realizar a opção com pagamento fora do prazo de vencimento. Segundo a linha de entender que se trata de um regime de exceção, substitutivo ao regime padrão, o alcance da norma parece se identificar mais com a impossibilidade dessa opção retroativa. Tanto assim, que o texto prevê apenas o caso de não haver receita no mês de janeiro para que a opção possa ser postergada pela empresa, não prevendo sequer a possibilidade de a declaração por meio de documento de constituição de dívida ser suficiente para caracterizar a opção.

11. Não se trata, portanto, de suprimir nada da norma, eis que não há menção expressa ou qualquer indício de o espírito ser no sentido de permitir. Trata-se de evitar sua dilatação.

12. O contribuinte é obrigado ao recolhimento da contribuição na forma ordinária, sob o regime de incidência sobre a folha, tendo a faculdade de substituir a base de cálculo e a alíquota nos moldes da CPRB se o fizer por meio de opção expressa, que se dá pelo pagamento. A contrário senso, ao não realizar essa opção, não recolhendo a contribuição sobre a receita relativa ao mês de janeiro, automaticamente a empresa está optando pela sistemática ordinária. E essa opção é irretratável para todo o ano-calendário.

13. Além disso, permitir o pagamento em atraso para caracterizar a opção pelo regime seria admitir que o contribuinte tem a opção por prazo ilimitado, o que não só afrontaria o espírito da norma como levaria à total falta de controle e planejamento por parte do órgão de fiscalização, como minuciosamente colocado pelo conselente.

14. Por fim, alerte-se que o entendimento aqui explicitado significa apenas que o pagamento em atraso da contribuição relativa a janeiro ou à primeira competência em que tenha havido receita não pode ter o efeito jurídico de caracterizar a opção pelo regime da CPRB. Não significa, contudo, que a empresa, já tendo realizado a opção corretamente, não possa recolher em atraso a contribuição devida em relação a alguma outra competência do ano.

Com isso, a acusação fiscal ao presente caso entendeu o seguinte:

(...) Em resposta o contribuinte informou que: “1) os 83 eventos de compensação de contribuições previdenciárias declaradas em GFIP e relacionadas na planilha anexada nas folhas 4 e 5 do TIPF acima informado correspondem à compensação, em GFIP, dos 20% habitualmente aplicados sobre a remuneração bruta de funcionários e diretores, a título de Contribuição Patronal, uma vez que tendo optado pela contribuição substitutiva, a empresa realiza o cálculo da referida Contribuição com base no Faturamento, por meio da CPRB;” e que “2) Efetivamente as compensações correspondem a ajustes de contribuição previdenciária patronal decorrentes da opção pelo regime substitutivo de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

No entanto, os pagamentos não são realizados no mês de janeiro a cada ano. Os valores calculados mensalmente têm sido regularmente parcelados junto à Receita Federal do Brasil.

Instruiu sua resposta com diversos documentos de parcelamentos de pagamentos de tributos. Não apresentou as comprovações de oportuno pagamento da CPRB (código da receita 2991) das competências 01/2017, 01/2018 e 01/2019.

A intimação fiscal e a resposta do contribuinte encontram-se anexas.

8. A resposta e os documentos apresentados pela fiscalizada demonstram não ter havido pagamento do tributo “CPRB” no prazo de vencimento (findo em 20/02 para os três anos em análise).

9. O pagamento dentro do prazo de vencimento da contribuição sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano corresponderia à manifestação formal e legal do contribuinte quanto à opção pelo regime substitutivo (e facultativo) da CPP pela CPRB. E apenas a opção pela CPRB possibilitaria à autuada informar no campo “compensação” em GFIP o valor da contribuição previdenciária patronal substituída, conforme disciplina o Ato Declaratório Executivo (ADE) da Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança (CODAC) nº 93/2011. Destarte, no presente caso, foram informadas compensações em GFIP sem suporte normativo.

(...)

“14. Portanto, para formalizar a opção pela CPRB, o sujeito passivo deveria ter efetuado o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta referente ao mês de janeiro/2017, com vencimento no dia 20 de fevereiro de 2017, e assim também para os anos de 2018 e 2019.

15. O regime de substituição da CPP pela CPRB é uma exceção à regra ordinária prevista na lei 8.212/91. A interpretação da legislação excepcional não pode ser ampliada. A opção pelo regime substitutivo da CPP pela CPRB em conformidade com a lei nº 13.161/2015 dá-se exclusivamente pelo pagamento do tributo relativo à receita bruta de janeiro de cada ano. É uma faculdade do contribuinte. Ao pagar realiza a opção pelo regime excepcional. Não o fazendo mantém-se na regra ordinária.

16. Inexiste, na lei ou na instrução normativa da RFB que a regulamenta, qualquer outra possibilidade de formalização desta opção, nem tampouco nada que autorize interpretação extensiva dessa lei. **Por isso irrelevante para a formalização de tal opção a inclusão de CPRB em Declarações de Débitos e Créditos de Tributos Federais – DCTF, bem como seu pagamento extemporâneo ou qualquer forma de parcelamento.**

17. Os procedimentos unilaterais e espontâneos de parcelamento realizados pelo contribuinte e representados pelos documentos juntados com a resposta à intimação são ineficazes em relação ao exercício da opção pelo regime substitutivo e não configuram créditos em relação ao tributo lançado neste PAF.

Em seu recurso, o contribuinte alega o seguinte:

“4.13 - Ora, por conta de dificuldades financeiras, a CPRB não foi recolhida pela Recorrente no prazo legal, mas adimplida posteriormente, conforme se constata do comprovante de parcelamento anexado na impugnação.

(...)

4.15 - Ocorre que em nenhum momento a lei fala em pagamento **tempestivo**, sendo que **não pode e não deve** a Autoridade Administrativa fazer uma interpretação extensiva da lei em desfavor do contribuinte.

4.19 - Ora, a transmissão das declarações fiscais, como a DCTF ou a EFD Contribuições, com a indicação da opção pelo recolhimento da CPRB, tem como efeito o exercício da opção anual pelo referido regime de tributação.

4.20 - Veja-se que o **Acórdão defende que sem o pagamento a Receita Federal não teria como saber se a empresa optou pela CPRB**, além do que o contribuinte poderia ficar o ano todo sem recolher e só ao final verificar qual a base de cálculo mais favorável para então exercer a opção

(....)

4.33 - Portanto, considerando que a interpretação da Lei nº 12.546/2011 deve ser literal e que há uma lacuna nessa ao não dispor sobre o prazo para o pagamento do tributo, na dúvida quanto “ao prazo do recolhimento” e a “punibilidade”, deve ser dada interpretação da maneira mais favorável ao contribuinte, sendo que, como no presente caso houve a declaração da opção pelo regime da desoneração da folha nas DCTFs de 2017, 2018 e 2019, bem como a declaração dos valores devidos a título de CPRB, deve-se reconhecer a validade e a regularidade da opção da Recorrente ao referido regime naquele ano calendário, em que pese o recolhimento em atraso do tributo.

4.34 - Ora, Julgadores, pelo exposto, não restam dúvidas de que a Recorrente optou, nos exercícios de 2017, 2018 e 2019, pelo recolhimento da contribuição previdenciária pelo regime da desoneração da folha de pagamento (CPRB), não podendo a Autoridade Administrativa considerar que a adesão ao regime se dá apenas com a realização do recolhimento da contribuição de janeiro no prazo de vencimento.

4.35 - Veja-se que os valores de CPRB de todas as competências de 2017, 2018 e 2019 foram declarados e parcelados, sendo que somente após 02 (dois) anos das declarações e do respectivo parcelamento é que a Autoridade Administrativa desconstituiu o enquadramento da Recorrente da CPRB naquele período e lançou a exigência da Contribuição Previdenciária Patronal em relação aos valores declarados em GFIP como créditos no campo “valor compensação”. Ademais, se o pagamento pontual da competência de janeiro seria um requisito para a adesão à CPRB, o parcelamento não só da competência de janeiro mas também todas as outras competências deveria ser proibido pela RFB, o que não é o caso.

(...)

5.8 - Assim, não restam dúvidas de que o Sr. Auditor Fiscal autuante deveria, antes da lavratura do Auto de Infração, ter feito o abatimento dos valores pagos/parcelados pela Recorrente a título de CPRB, a fim de que a contribuição previdenciária lançada no Auto de Infração corresponesse apenas à diferença entre o valor de 20% da folha de pagamento da empresa e os valores parcelados a título de CPRB, não devendo prevalecer o descabido entendimento da DRJ.

5.9 - Diante do exposto, requer a Recorrente que, na improável hipótese de manutenção do Auto de Infração, no mínimo seja determinada a readequação da exigência fiscal considerando a compensação/abatimento dos valores parcelados a título de CPRB das competências de 2017, 2018 e 2019, devendo a exigência seguir somente com relação à diferença.

Portanto, A decisão recorrida concluiu pela manutenção do lançamento sob o fundamento de que a opção a destempo pelo regime da CPRB é motivo hábil para tornar a opção ineficaz e manter o contribuinte no regime de tributação pela folha de salários, uma vez que a interpretação restritiva do artigo 9º, § 13 da Lei nº 12.546, de 2011, determina que a opção irretratável pela CPRB deve ocorrer apenas no primeiro mês de cada ano, sem possibilidade de

dilatação do prazo e a Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018, apenas detalhou essa norma.

A referida sistemática era imposta aos Contribuintes até a publicação da Solução de Consulta Interna Cosit nº 03/2022 (SCI Cosit nº 03/22), que reformou integralmente a SCI Cosit nº 14/18, para reconhecer que a apresentação da DCTF ou de PER/DCOMP com declaração de débitos de CPRB é suficiente para fins de opção do contribuinte pelo regime substitutivo, da qual passo a transcrever os itens a conclusão da referida Solução de Consulta:

“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/DOMP);

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. (grifos nossos)

Com isso, o novo regulamento da RFB passou a compreender que novo entendimento, a opção pelo regime da CPRB não pode ficar condicionada ao pagamento tempestivo da competência janeiro ou da primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada.

Destaca-se que a nova norma serviu para suprir lacuna, e sendo necessária para interpretar e integrar a norma, para, essencialmente, adequá-la à sua finalidade. Com isso, o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, adota expressamente a teoria das lacunas, e estabelece os meios de integração da norma.

Assim, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará a analogia, os princípios gerais de direito tributário e de direito público e a equidade, conforme dispõe do citado artigo 108, do CTN, in verbis:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará

sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a eqüidade.

Embora a alteração do entendimento tenha ocorrido no âmbito administrativo após 2022, perante o Poder Judiciário já existiam entendimentos favoráveis ao aos contribuintes que questionavam a desconsideração da opção da CPRB pela Receita. Conforme se verifica das posições dos Tribunais Regionais Federais da 4^a e da 5^a Região (TRF-4 e TRF-5), diversas

decisões já vinham sendo proferidas no sentido de que o § 13 do art. 9º da Lei nº 12.546/11 não exige o pagamento tempestivo para fins de manifestação do contribuinte, bastando a informação por meio da DCTF, segundo dispõe dos processos: AI 5022420-27.2021.4.04.0000 — 1ª T. Rel.Francisco Donizete Gomes, j. 14/06/21; AC 5011193 89.2021.4.04.7000, Segunda Turma, relator Rômulo Pizzolatti, juntado aos autos em 20/04/22; AC 5067100-49.2021.4.04.7000, 2ª T., Rel. Roberto fernandes júnior, j.14/06/22; TRF-5: AP nº 08027281720214058100, Rel Bruno Leonardo Carra, 4ª T., j. 13/07/21).

Perante esse Conselho as recentes decisões também foram adequando à nova norma, como é o caso do Acórdão n.º 2201-011.256 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. PROCEDIMENTOS E LIMITAÇÕES. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT N° 3, DE 27 DE MAIO DE 2022.

A validade da opção pelo regime da CPRB não pode ficar condicionada ao pagamento tempestivo da competência janeiro ou da primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, pois o § 13 do artigo 9º da Lei nº 12.546 de 2011 não estabelece expressamente a tempestividade do pagamento inicial, e a manifestação inequívoca do contribuinte deve ser considerada com base nas declarações por ele prestadas por meio da DCTF ou da DCTFWeb, instrumento que constitui o crédito tributário e torna o declarante responsável pelo débito confessado.

Nesse sentido, a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (i) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (ii) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo.

Assim, conforme bem consignado na Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022, 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.

Assim, com razão a recorrente.

CONCLUSÃO

Portanto, voto para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, cancelando a autuação fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator

