



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10340.721648/2021-59
Recurso De Ofício
Acórdão nº 2202-010.325 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TEKA TECELAGEM KUEHN RICH SA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. PROCEDIMENTOS E LIMITAÇÕES. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 3, DE 27 DE MAIO DE 2022.

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 negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes Freitas, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto (suplente convocado) e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal Brasil 05, que julgou improcedente lançamento relativo a contribuições previdenciárias patronais devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados e contribuintes individuais, ajustadas indevidamente pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) nas competências 01/2019 a 13/2020.

Sirvo-me do relatório proferido pelo julgador de piso, que bem sumariou a celeuma (fls. 190 e ss):

3. Verificou a Autoridade Tributária que os ajustes, cujas contribuições foram lançadas nos presentes autos, se referem à substituição das contribuições previdenciárias patronais previstas nos Incisos I e III do Artigo 22 da Lei nº 8212 de 24/07/1991, pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), instituída pela Lei nº 12.546 de 14/12/2011. A empresa fez a entrega de DCTF, informando ser OPTANTE da CPRB. Ocorre que em consulta aos sistemas informatizados, se constatou que não fez os pagamentos das contribuições a título de CPRB para janeiro de 2019 e 2020. Dessa forma, restou claro que o contribuinte não fez a opção pela CPRB, nos termos da legislação, pelo pagamento da contribuição devida. Neste sentido a Solução de Consulta Interna nº 141 - COSIT, de 05/11/2018.

4. Constatado que a empresa não fez a opção pela CPRB nos termos da legislação, foi apurado o valor da Contribuição Previdenciária Patronal incidente sobre a Folha de Pagamento que deixou de ser informada e recolhida e procedido o lançamento fiscal, na forma do Auto de Infração.

5. O contribuinte foi cientificado do Auto de Infração em 25/11/2021, fls. 111. Em 20/12/2021, o contribuinte, TEKA TECELAGEM KUEHNRIK SA – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, apresentou impugnação, de fls. 116/171, alegando, em síntese, o que se segue:

5.1. A impugnação foi apresentada tempestivamente.

5.2. Há vício de ordem material insanável que macula o lançamento pretendido pelo auto de infração, sendo ato nulo de pleno direito.

5.3. Dado que a descrição dos fatos e supostas infrações limita-se a “valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação” e “rubricas a segurados empregados não oferecidas à tributação”, que o “... detalhamento da descrição dos fatos relacionada à presente infração e os valores apurados pela fiscalização podem ser verificados no Relatório Fiscal e no Demonstrativo de Apuração” e que o enquadramento legal da suposta infração é “Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 22, I e alterações posteriores: Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 12, I, parágrafo único, art. 201, I, §1º, art. 216, I, "b" e alterações posteriores”, sequer haveria necessidade de maiores delongas haja visto que o enquadramento legal proposto nem mesmo trata-se de infração, pois a suposta infração alegada, caso fosse cabível (o que evidentemente não é), estaria enquadrada no Art. 37 da Lei nº 8.212/91, sendo, portanto, vício intransponível no auto de infração lavrado, e caso evidente de nulidade material.

5.4. É consabido que a estrutura do ato administrativo é composta da conjugação de cinco requisitos essenciais de validade, quais sejam: o sujeito/competência (I), a finalidade (II), a forma (III), o motivo (IV), e o objeto (V), e ausência de um ou mais desses elementos resultará na consequente nulidade ou anulabilidade do ato.

5.5. Ora, no presente caso concreto, é claríssimo que não há OBJETO (V), pois a contribuinte sempre esteve enquadrada no regime da desoneração total da folha de pagamento (como observado pela própria autoridade fiscalizadora no item 2.2.3 do Relatório Fiscal a despeito dos malabarismos interpretativos propostos que serão devidamente abordados em momento oportuno), e em decorrência disso, não há MOTIVO (IV) para lançamento da contribuição patronal sobre a folha de pagamento, posto que não há disposição sobre esta hipótese de incidência na Lei nº 12.546/2011, muito menos qualquer previsão de infração, e, ainda que fosse cabível (o que evidentemente não é), estaria fatalmente precluso pelo débito devidamente declarado, homologado, cobrado, e inscrito em dívida ativa da União. Transcreve jurisprudência.

5.6. Dessa forma, estando demonstrada de maneira cristalina e inequívoca que o auto de infração lavrado contra a Contribuinte/Impugnante é NULO DE PLENO DIREITO, conforme preceituado no Art. 149, inciso IV do CTN, é medida imperiosa de justiça a

revisão do auto de infração proposto e sua posterior improcedência por vício material insanável.

5.7. Expõe sobre a finalidade do regime substitutivo da contribuição previdenciária patronal.

5.8. A Contribuinte/Impugnante sempre esteve devidamente enquadrada no regime da Lei nº 12.546/2011 (CPRB), fato esse evidenciado no relatório fiscal que lastreia o Auto de Infração lavrado pela Autoridade Fiscalizadora, cumprindo fielmente a finalidade do regime substitutivo instituído em Lei, sendo defeso a autoridade administrativa usar de meios transversos e coercitivos para obter adimplemento de obrigação.

5.9. A Contribuinte/Impugnante sempre cumpriu todas as obrigações acessórias devidas, fato igualmente evidenciado no Relatório Fiscal no ponto 2.2.8, e, ainda que respeitável autoridade fiscal tente alegar uma suposta inocorrência de “adesão via pagamento” (que sequer é exigido no cumprimento de quaisquer destas obrigações acessórias e nem é previsto nas normativas que disciplinam tais obrigações), houve aceite tácito a tal regime pela própria característica de confissão de dívida da DCTF-Web, que resultou na cobrança dos débitos em aberto de CPRB do períodos dos anos calendário 2019 a 2020 através dos PAFs 10136.915350/2019, 13971.722559/2019-77, 13971.729333/2020-31 e 10983.732275/2019-61 [Doc 2], e posteriormente enviada à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em dívida ativa.

5.10. Portanto, evidente o direito de permanência da Contribuinte/Impugnante no regime substitutivo da CPRB, e absolutamente descabida a autuação pretendida pela nobre autoridade fiscalizadora, em flagrante inovação legal em lacuna legislativa aplicando in dubio pro fisco com notória sanha arrecadatória.

5.11. Explana sobre as inovações interpretativas em lacunas de lei ordinária e conclui que a Lei Ordinária que instituiu o regime substitutivo chamado de “desoneração da folha de pagamento” possui diversas lacunas, e é defeso a autoridade administrativa valer-se de tais lacunas para instituir hipóteses de incidência, infrações e prazos não previstos na Lei.

5.12. Argui caráter confiscatório e desproporcional da multa.

5.13. Persistindo a exigência fiscal combatida, o que obrigatoriamente não se acredita, a mesma somente pode figurar corrigida monetariamente, com a exclusão de eventuais acréscimos a título de juros moratórios incidentes sobre a multa capitulada e apurada.

5.14. A vista do exposto, demonstrada a nulidade, insubsistência, descabimento e improcedência do lançamento, requer que seja totalmente acolhida a Impugnação para:

5.14.1. Declarar a nulidade e consequente cancelamento do auto de infração ante os vícios de ordem material demonstrados;

5.14.2. Não sendo este o entendimento, que seja declarado improcedente o auto de infração lavrado em vista do cumprimento dos fins do regime da desoneração da folha de pagamento, integrando Lei lacunosa ao caso concreto da maneira devida, e da boa-fé da contribuinte no cumprimento de todas as obrigações acessórias, sem oposição da autoridade administrativa, que configurou aceite tácito da adesão da Contribuinte ao regime da desoneração da folha de pagamento

5.14.3. Não sendo esse o entendimento, que seja declarado improcedente o auto de infração lavrado em vista da inexistência de previsão legal de infração ao Art. 9º, § 13 da Lei nº 12.156/2011 e flagrantes violações ao princípio da estrita legalidade tributário;

5.14.4. E caso, ainda assim subsista a descabida autuação, que seja vedada a aplicação de juros sobre o valor imputado como multa bem como seja determinada a redução do valor arbitrado em respeito ao princípio do não-confisco e suspenso o presente processo administrativo fiscal até o trânsito em julgado do Tema de Repercussão Geral 863 do STF.

5.15. Por fim, e em complemento no caso da remota hipótese de ser mantida a autuação, que conforme exaustivamente exposto não possui qualquer fundamento legal, que seja

determinada a extinção/retificação das CDAs 91 4 19 039208-51, 91 4 19 037226-26, 91 4 19 042000-38, 91 4 20 027384-90 e 91 4 21 044282-10, em respeito ao princípio da verdade material, posto a subsistência destas ser incompatível com as razões da autuação combatida.

5.16. Outrossim, a impugnação é feita sem prejuízo da realização de diligências que se mostrem imperiosas para a correta percepção dos fatos/verdade material e/ou eventual juntada de documentação complementar que o Contribuinte/Impugnante entenda necessária para comprovar os vícios apontados.

6. Em 06/10/2022, esta Turma de Julgamento, mediante o acórdão Nº 105-009.091 julgou a impugnação PROCEDENTE, exonerando o crédito tributário.

7. O Acórdão de Impugnação foi encaminhado a autoridade executora. Ocorre que quando esta procedia a execução do acórdão, constatou a necessidade de o acórdão se submeter a recurso de ofício em face do valor de alçada, previsto no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, c/c art. 366, § 3º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, conforme despacho de fls. 188.

8. Deste modo, considerando que o recurso de ofício deve ser interposto mediante formalização na própria decisão, na forma do art. 70, §1º, do decreto nº 7.574/2011, deve ser proferido novo Acórdão reformando o anterior.

A DRJ05 julgou procedente a impugnação, exonerando integralmente o crédito tributário lançado, ocasião em que apresentou o presente recurso de ofício, considerando que o valor do crédito tributário exonerado encontra-se acima do limite de alçada vigente na época em que proferido o julgamento. A decisão restou assim ementada:

RECURSO DE OFÍCIO. FORMALIZAÇÃO NA DECISÃO. INEXISTÊNCIA. SUBSTITUIÇÃO DE ACÓRDÃO.

O recurso de ofício deve ser interposto, pela autoridade competente de primeira instância, sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Quando a exoneração do crédito tributário for superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), o recurso de ofício deve ser interposto mediante formalização na própria decisão. Devido à ausência desta interposição, cabe a presente Reforma de Acórdão a fim de formalizar o recurso de ofício. Quanto ao mérito e seus fundamentos, rerratifica-se o julgamento anterior.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabe a alegação de nulidade quando os elementos constantes nos autos são suficientes para informar ao contribuinte os procedimentos adotados para se chegar ao montante das contribuições lançadas, garantindo o exercício pleno do direito de defesa.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. CPRB. SUJEIÇÃO FACULTATIVA. OPÇÃO. CONTRIBUIÇÃO DECLARADA EM DCTF.

A partir do ano-calendário de 2016 a sujeição à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, em substituição às contribuições definidas no artigo 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212/91, tornou-se facultativa, dependendo de opção a ser feita pelo contribuinte em janeiro de cada ano-calendário mediante o recolhimento da contribuição devida nesta competência, conforme declarada em DCTF, ou, caso não haja receita tributável, na primeira competência em que houver.

Conforme entendimento expressado na Solução de Consulta Interna nº 3/2022, 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).

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Intimada do resultado do julgamento em 3/2/2023 (fl. 205), a contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso de ofício em 6/3/2023 (fl. 213), reiterando as teses apresentadas quando da impugnação do lançamento.

Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso de ofício atende os pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Em apertada síntese, a autuação foi motivada por entender a autoridade fiscal que a recorrente não havia efetuado a opção pelo recolhimento das contribuições previdenciárias com base na receita bruta (CPRB), o que se daria, conforme exposto na legislação que rege a matéria, pelo pagamento tempestivo das contribuições devidas na primeira competência do ano, pagamento este inexistente.

Conforme relata a autoridade lançadora:

...

2.2.3. Para esta atividade [aquela exercida pela recorrente], a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, previa a obrigatoriedade do recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta (CPRB), de acordo com os arts. 7º e 8º, em substituição às previstas nos incisos I e III, do Art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

2.2.4. Com o advento da Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015, que alterou aquela lei, a substituição passou a ser opcional, nos termos dos arts. 8º e 9º da Lei nº 12.546, de 2011.

2.2.5. Neste sentido, a lei define que a opção se dá exclusivamente com o pagamento, não havendo qualquer indicação de outra forma de adesão, conforme fica estampado nos §§ 13 e 14, do Art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, incluídos pela Lei nº 13.161, de 2015, que assim dispõe:

Art. 9º ...

...

§ 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. [\(Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015\) \(Vigência\)](#)

§ 14. Excepcionalmente, para o ano de 2015, 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 novembro de 2015, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para o restante do ano.

...

2.2.7. Note-se que a comprovação de pagamento fora do prazo ou parcelamento das contribuições referidas, não se prestam a comprovar a opção pelo regime substitutivo.

2.2.8. Ainda que o contribuinte tenha efetivamente apurado e incluído em DCTF os débitos relativos à CPRB do período, conforme se verificou no procedimento fiscal, isto se deu de forma indevida, pois o sujeito passivo não manifestou a opção pelo recolhimento nessa modalidade através do pagamento, dentro prazo legal do tributo, relativo a janeiro de cada ano, em que houve receita bruta apurada.

2.2.9. Considerando os dados constantes das notas fiscais eletrônicas transmitidas pelo SPED pela autuada no período sob ação, as quais foram acessadas, constatou-se que ela estava autorizada a optar pela CPRB, tendo em vista que os produtos vendidos têm as NCM incluídas na lista dos Anexos I e II, da Lei nº 12.546, de 2011, com redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018.

2.2.10. Neste caso, a desoneração seria integral, pois as vendas de produtos com NCM incluídas na desoneração superam os 95% dos valores de receita bruta em todos os meses dos anos de 2019 e 2020.

Entretanto, conforme apontou o julgador de piso:

18. Decorre da leitura dos dispositivos transcritos que, a partir do mês 12/2015, as empresas que executam atividades abrangidas pelo regime de desoneração da folha de pagamento deverão exercer a opção pelo regime da CPRB mediante o pagamento das contribuições referentes a este regime declaradas em DCTF nas competências 12/2015 e janeiro de cada ano a partir de 2016, sendo esta opção irretratável para todo o ano calendário. Inexistindo a opção na forma descrita, a empresa estará sujeita ao recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento.

19. E mais, conforme entendimento expressado na Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 14, de 05/11/2018, tal pagamento, para que pudesse cumprir com a intenção do legislador, deveria ser efetuado dentro do prazo de vencimento da respectiva competência:

...

20. No entanto, tal entendimento foi alterado com a publicação da SCI COSIT nº 3, de 27/05/2022, conforme se observa dos termos a seguir transcritos:

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. *Cumpra reformar, integralmente, a Solução de Consulta Interna nº 14, de 2018. (grifos nossos)*

21. Assim, a SCI COSIT nº 3/2022 reconheceu a confissão dos valores em DCTF como suficiente para opção pela CPRB. E, conforme se depreende do que foi discutido no presente processo administrativo, não há qualquer controvérsia instaurada acerca da correta declaração dos valores devidos a título de CPRB das competências 01/2019 a 12/2020 na citada declaração.

22. Reforça-se que o entendimento expressado por meio de Solução de Consulta Interna é dotado de efeito vinculante no âmbito da RFB por força da Portaria RFB nº 2.217/141, substituída pela Portaria RFB nº 1.936/182, inexistindo possibilidade de adoção de critério distinto em sede de julgamento de primeira instância.

23. Nesse sentido, embora a conclusão fiscal de que o sujeito passivo não preencheu os requisitos legais para a regular opção pelo regime diferenciado previsto na Lei nº 12.546/11 estivesse amparada em ato interpretativo administrativo vigente à época do lançamento, tal ato não mais subsiste. Ao contrário, o entendimento atualmente expressado pela RFB confere legitimidade à opção pelo regime substitutivo da CPRB por meio da declaração das contribuições devidas no mês de janeiro de cada ano calendário em DCTF.

24. Nesse sentido, assiste razão ao contribuinte quanto ao ora discutido, o que motiva o cancelamento integral dos débitos tributários discutidos no presente processo administrativo.

25. Dessa forma, VOTO para considerar PROCEDENTE a impugnação, exonerando o crédito tributário exigido.

Conforme já descrito, motivou o lançamento o entendimento da autoridade fiscal no sentido de que a lei define que a opção pela CPRB se dá exclusivamente com o pagamento tempestivo da primeira competência devida no ano, não havendo qualquer indicação de outra forma de adesão. Em sentido diverso, a Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022, analisando a questão e comparando-a a outra questão que guarda semelhança com a presente, qual seja a opção pelo lucro presumido para recolhimento do IRPJ, concluiu que em ambos os casos é possível que a opção também seja feita pela entrega da DCTF, ou, como no caso dos autos, da DCTFWeb (declaração que substituiu a GFIP), entendimento já estaria sedimentado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008. Vejamos:

10. Entende-se, uma vez que o pagamento do imposto (que deveria ocorrer antes) não tenha ocorrido, a opção estaria manifesta e vinculada nas declarações, pois o débito declarado em DCTF, em declaração de compensação ou em pedido de parcelamento constitui confissão de dívida e pode ser encaminhado para inscrição em Dívida Ativa da União.

(...)

17. A entrega espontânea da DCTF ou de Declaração de Compensação, bem como os parcelamentos requeridos caracterizam opção pelo lucro presumido, uma vez que constituem confissão de dívida, e são encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União, quando não pagos administrativamente. (grifado)

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 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).

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 irretratável 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.

Assim, a própria administração tributária já revisitou seu entendimento de que a opção pela CPRB se daria exclusivamente pelo pagamento tempestivo, alterando-o sob fundamentos sólidos, quais sejam: i) o § 13 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, não estabelece expressamente a tempestividade do pagamento inicial; e ii) a manifestação

inequívoca do contribuinte deve ser considerada com base nas declarações por ele prestadas por meio da DCTFWeb, instrumento de confissão do crédito tributário, que torna o declarante responsável pelo débito confessado.

Conforme narrados nos autos, os débitos de CPRB foram confessados pela recorrente na DCTFWeb, tendo já inclusive sido objeto de cobrança administrativa e inscritos em Dívida Ativa da União. Dessa forma, considerando os fundamentos expostos, não restando dúvidas quando à confissão dos débitos em DCTFWeb, o que se constitui em uma das formas de opção pela CPRB, deve ser negado provimento ao recurso de ofício.

DAS CONTRARRAZÕES APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE

Sendo o pleito julgado a favor do sujeito passivo, com extinção total do crédito tributário lançado, deixo de me manifestar sobre suas contrarrazões, em analogia com o que disciplina o § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva