



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10410.726451/2019-11
ACÓRDÃO	2302-003.825 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REAL TRANSPORTES URBANOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2018

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA.

OPÇÃO PELO REGIME CPRB. MUDANÇA ENTENDIMENTO RFB.

Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2022. 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;

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 9 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Freitas de Souza Costa, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos dos autos, transcrevo abaixo o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de não homologação de compensações das competências de 12/2015 a 13/2018, no valor originário de R\$ 20.811.411,72, nos termos do Despacho Decisório nº 968/2019.

O motivo da não homologação da compensação dos valores declarados em GFIP foi ocasionado pela falta de opção da empresa pela tributação na CPRB – Contribuição Previdenciária pela Receita Bruta, tal fato impede a desoneração e, conseqüentemente, desautoriza a inserção do valor correspondente a 20% da massa salarial dos empregados e contribuintes individuais no campo “compensação” da GFIP.

A empresa apresentou manifestação de inconformidade, alegando em síntese:

Que no próprio Despacho a Fiscalização reconheceu que a Manifestante se enquadra nos requisitos para a obtenção do benefício da desoneração, instituído pela Lei nº 12.546/2011, pois atua no ramo de transporte rodoviário, tendo como CNAE 49.21-3.

Alega que assim procedeu informando no campo “compensação” em GFIP o valor correspondente ao seu direito à dedução. Informa que a própria Fiscalização constatou que os valores glosados corresponderiam aos valores relativos a 20 % da massa salarial.

Entende que cumpriu com os requisitos legais para enquadrar-se na desoneração prevista na Lei nº 12.546/2011, no período de 12/2015 a 13/2018. Ressalta que tanto nas GFIP’s quanto nas DCTF’s, que são documentos por meio dos quais são confessados os débitos fiscais e previdenciários, informou os valores e a natureza dos débitos, confirmando assim a opção de tributação pelo Contribuinte. Explica que no caso das DCTF’s o seu leiaute foi adaptado para inclusão da informação do valor do débito, do pagamento, se houver, e o respectivo código de receita constante do DARF pago relativo ao CPRB.

Discorda do entendimento da Fiscalização que considerou ser indevida a compensação, sob o argumento de que o pagamento da contribuição previdenciária se deu a destempo, já que se realizou mediante parcelamento.

Esclarece que os §§ 13 e 14 do art. 9º da Lei nº 12.456/2011 não especificam a forma de pagamento da contribuição, mas somente dispõe que a opção pela tributação substitutiva será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano. Ressalta que no mesmo sentido é o que consta da Solução de Consulta nº 99.062/2017, utilizada pela Fiscalização para fundamentar sua decisão.

Destaca que se a própria RFB permite o parcelamento das contribuições especificamente da competência do mês de dezembro, tem-se que a mencionada opção pela tributação substitutiva restará manifestada.

Traz trecho do voto do relator do Projeto de Lei nº 863/2015, que posteriormente originou a Lei nº 13.161/2015, no qual constaria a intenção do legislador de estabelecer um regime de tributação menos onerosa, visando socorrer determinados contribuintes com dificuldade de honrar seus compromissos, como poderia ser o caso da não homologação das compensações dos valores legalmente utilizados pela Manifestante.

Esclarece que desde o período de 01/2015 a 11/2015 a empresa vinha exercendo seu direito à opção pela tributação substitutiva, a qual se manteve para os períodos posteriores mesmo que o pagamento da contribuição tenha sido parcelada. Aduz que tal entendimento deve prevalecer em observância do princípio da segurança jurídica, aliado ao fato de que a empresa planejou suas atividades econômicas já considerando a desoneração legal a que faz jus.

Apresenta 2 julgados do TRF 3ª Região que decidiram que a Lei nº 13.670/2018 não poderia alterar o regime de tributação durante o ano-calendário, sob pena de afronta ao princípio da segurança jurídica.

Do Pedido Requer que sejam homologadas todas as compensações informadas e que os pretensos débitos tributários permaneçam na condição de inexigíveis.

A Turma de DRJ, por unanimidade, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade. Esta foi a ementa do acórdão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2018 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA.

OPÇÃO PELO REGIME POR MEIO DE PAGAMENTO EM ATRASO OU PARCELAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo regime da CPRB deve ocorrer por meio de pagamento, realizado dentro do 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 ou parcelamento para fins de opção pelo regime substitutivo ao de incidência sobre a remuneração dos segurados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado, apresentou Recurso Voluntário e petição extemporânea invocando direito superveniente. São suas alegações:

- tempestividade;
- que optou pelo recolhimento da contribuição previdenciária patronal com base na receita bruta (CPRB);
- que o próprio Despacho Decisório nº 968/2019 reconhece que a recorrente se enquadra nos requisitos legais para poder ter feito a opção pelo recolhimento com base na CPRB;
- que

Se a RFB entendia que não tinha havido opção válida pelo regime da CPRB nas competências aqui discutidas, ou seja, se entendia como inexistente a opção, precisaria ser coerente: (i) não poderia ter cobrado os valores em DCTF; (ii) não poderia ter deferido o parcelamento; (iii) não poderia gerar as guias e aceitar as parcelas que vêm sendo pagas pela Recorrente concernentes a tais débitos. E mais (e aqui o mais grave): (iv) não poderia, desde o Despacho Decisório, continuar gerando e aceitando as parcelas dos parcelamentos feitos.

- que a RFB alterou critério jurídico ao aplicar, retroativamente, o entendimento da Solução de Consulta Interna Cosit nº. 14, de 05 de novembro de 2018;
- que *“se não há compensação declarada, não há que se falar em compensação não homologada”*;
- que a novel Solução de Consulta COSIT nº 3 ratificaria seus argumentos.

Pede pelo provimento do recurso e reforma do acórdão *a quo*.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro **Alfredo Jorge Madeira Rosa**, Relator

Conhecimento

Não há uma clareza quanto à data da efetiva ciência do acórdão recorrido. Temos no processo:

- acórdão nº 06-69.381 em 16/04/2020, e.fls. 202/207;
- intimação da ciência do acórdão, expedida em 20/05/2020, porém, sem a ciência do contribuinte (e.fl. 208);

- Recurso Voluntário (e.fls. 211/225) apresentado em 03/11/2020 (e.fl.210);
- o Recurso Voluntário informa que o contribuinte foi cientificado do acórdão de DRJ em 02/10/2020, fazendo referência ao “doc.02”, contudo, o “doc.02” é um aviso de recebimento datado de 30/06/2021 (e.fl.241);
- 19/07/2021 (e.fl.243) foi apresentada Resposta a Intimação (e.fl.244) na qual o contribuinte informa ter recebido uma 2ª intimação da decisão do acórdão de DRJ em 13/07/2021, e ratifica ter sido cientificado inicialmente em 02/10/2020. Anexa (e.fl. 261) intimação da e.fl.208 com recebimento protocolado em 30/06/2021;
- 21/03/2023 junta nova petição (e.fl.273/275) na qual suscita direito superveniente, Solução de Consulta COSTI nº 3 de 27 de maio de 2022.

Em que pese a incerteza quanto à tempestividade, conheço do Recurso Voluntário, e

subsequentes petições apresentadas, dando crédito à data informada pelo recorrente.

-

Mérito

A questão principal que se coloca é se o contribuinte teria ou não feito uma hábil adesão à CPRB. Inicialmente, cumpre resgatar alguns aspectos centrais da autuação realizada.

O contribuinte teria apresentado em GFIP compensações de contribuições previdenciárias das competências 12/2015 a 13/2018. Intimado a demonstrar a origem dos créditos utilizados para as compensações, informou que seriam decorrentes da desoneração da folha de pagamento no contexto da Lei nº 12.546/2011, que consiste na substituição das contribuições previdenciárias patronais (CPP) previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91 por uma contribuição apurada com base na receita bruta (CPRB).

A auditoria confirmou a correspondência entre os valores compensados e os que seriam devidos de CPP dos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, calculando-se sobre a folha de pagamento.

A fiscalização também confirmou que a empresa se enquadrava no dispositivo legal para usufruir da referida desoneração no período referenciado, devendo recolher 2% sobre a receita bruta declarada, conforme art. 7º da Lei nº 12.546/2011 na redação da Lei nº 12.715/2012.

A fiscalização atestou ser válida a forma de compensação adotada pelo contribuinte em GFIP.

Todavia, esclarece o Despacho Decisório Nº 968/2019-DRF/MAC/SAORT, de 10 de outubro 2019(e.fl.168/178) que:

11.A tributação pela CPRB para as empresas enquadradas na sistemática da Lei nº 12.546/2011 foi **obrigatória** para fatos geradores ocorridos até a competência 11/2015. A **partir da competência 12/2015** a Lei nº 13.161/2015 transformou o regime tributário substitutivo em **facultativo**, com a nova redação dos §§ 13 e 14 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011, sendo a opção manifestada de duas formas:

a) ano de 2015, mediante o pagamento da CPRB relativa à competência 12/2015, e

b) a partir de 2016, mediante o pagamento da CPRB relativa a janeiro de cada ano ou à primeira competência para a qual haja receita bruta apurada, e será irreatável para todo o ano-calendário.

A fiscalização identificou que a empresa deixou de efetuar os recolhimentos que atestariam a sua opção pelo regime de tributação substitutivo, ou seja, os recolhimentos de CPRB das competências 12/2015, 01/2016, 01/2017 e 01/2018, conforme determinam os §§ 13 e 14 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 alterados pela Lei nº 13.161/2015.

Houve pagamentos identificados com DARF código de receita 2985 (CPRB), porém, foram referentes a parcelamentos de contribuição previdenciária sobre a Receita Bruta. São parcelamentos vinculados aos processos de negociação nºs 10410.401416/2016-49, 10410.403147/2017-36 e 10410.400455/2018-91, conforme telas às e.fls.159/161. Tais recolhimentos não seriam hábeis a formalizar a opção pelo recolhimento mensal da CPRB substituta, no entendimento da fiscalização. Neste sentido também entendeu a Solução de Consulta Interna - SCI Cosit nº 14, de 05 de novembro de 2018.

Assim, a empresa teria permanecido vinculada à sistemática do recolhimento das contribuições previdenciárias patronais dos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, tendo sido as compensações consideradas não homologadas pelo Despacho Decisório Nº 968/2019.

Em sua defesa, dentre outros argumentos da manifestação de inconformidade, a empresa alegou:

- 1) Ter confessado mensalmente em DCTFs as contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta, demonstrando através de uma confissão de dívida, que a Impugnante é devedora da Contribuição Previdenciária pela Receita Bruta;
- 2) Que pagou seus débitos de forma parcelada em virtude de dificuldades financeiras.

O acórdão de DRJ, de 16 de abril de 2020, não acolheu os argumentos do contribuinte.

Em Recurso Voluntário, e petição posterior, a principal alegação para o deslinde da questão é a superveniência da Solução de Consulta COSTI nº 3 de 27 de maio de 2022.

A alteração da legislação tributária incidente sobre a Folha de Pagamento (Desoneração da Folha) foi efetuada em agosto de 2011, por intermédio da Medida Provisória 540, de 02 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e ampliada por alterações posteriores (Lei nº 12.715/2012, Lei nº 12.794/2013 e Lei nº 12.844/2013).

Essa Lei 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, tendo sido apelidada de “desoneração da folha de salários”. A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) sujeitou as empresas por ela abrangidas de forma obrigatória até 30/11/2015 e facultativa a partir de 01/12/2015, substituindo a cota patronal incidente sobre a folha de pagamento a empregados e contribuintes individuais.

Os artigos 7º e 8º da Lei nº12.546, de 14 de dezembro de 2011 traz informações sobre prazos, sujeitos passivos, bases de cálculo e alíquotas. O artigo 9º traz outros detalhes, como a forma como se deveria dar a opção pelo regime substitutivo CPRB.

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) (Vigência)

O texto legal fala em pagamento da contribuição, não citando outras formas de extinção do crédito tributário, e não detalha se esse pagamento precisaria ser tempestivo ou não.

A RFB deu interpretação restritiva ao §13 do art. 9º, da Lei nº12.546/2011. Tal interpretação foi normatizada na Solução de Consulta Interna, nº 14, de 05 de novembro de 2018, emitida pela Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil – Cosit, tendo orientado a conclusão do Auditor-Fiscal para presente autuação.

A própria RFB, por meio da Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2022, reviu e flexibilizou a referida interpretação, revogando a Solução de Consulta Interna, nº 14/2018, sem que houvesse qualquer alteração legislativa no citado §13. Destaque-se que, tanto a presente autuação, quanto o acórdão recorrido, precedem a este novo entendimento dado pela RFB. A novel SCI Cosit nº03/2022 traz a seguinte conclusão:

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.

Destaca ainda a SCI Cosit em seu texto:

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:

Portanto, a RFB emitiu norma interpretativa revendo seu posicionamento sobre a aplicação da lei vigente à época dos fatos. O novo posicionamento, mais flexível, se mostra mais favorável ao contribuinte no presente caso.

Restou incontroverso nos autos que o contribuinte efetuou pagamentos de DARF com o código 2985 (CPRB), e apresentou DCTF confessando débitos do período sob mesmo código de receita 2985. À luz da SCI Cosit nº03/2022 tais fatos são suficientes a demonstrar uma hábil adesão ao regime substitutivo da CPRB.

Tendo em vista que o ponto central da discussão é se teria ocorrido adesão hábil ou não. A SCI Cosit nº03/2022 pacificou a questão em favor do contribuinte, tornando imperioso acolher sua alegação.

Conclusão

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa

DOCUMENTO VALIDADO