



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10510.723317/2020-73
ACÓRDÃO	2102-003.495 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIAÇÃO PROGRESSO LTDA E OUTROS
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2018

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 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento aos recursos voluntários para cancelar o lançamento fiscal.

Sala de Sessões, em 3 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Henrique Perlatto Moura (substituto[a] integral), Cleber Alex Friess(Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fl. 1.368/1.399) interposto por VIAÇÃO PROGRESSO LTDA e outros (RONNEY DE GOES BARROS, TRANSPORTE TROPICAL LTDA, AUTO VIAÇÃO PARAÍSO LTDA, ALTA VISTA – EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, BETA PARTICIPAÇÕES LTDA, ÔMEGA PARTICIPAÇÕES LTDA, e ADIERSON CARNEIRO MONTEIRO), em face de Acórdão proferido pela Delegacia De Julgamento da Receita Federal do Brasil 05 (fls. 1.320/1.334), **que julgou improcedente a impugnação, para manter o crédito tributário exigido pela fiscalização, referente à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB**, para os períodos de 2016, 2017 e 2018.

A fiscalização constatou que a empresa autuada não efetuou o recolhimento da CPRB nos meses de janeiro de cada um desses anos, conforme exigido pela legislação, e, por isso, manteve a exigência do recolhimento das contribuições patronais sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, resultando no débito fiscal no montante de R\$ 11.076.630,45 (onze milhões, setenta e seis mil, seiscentos e trinta reais e quarenta e cinco centavos), acrescido de multa proporcional no importe de R\$ 8.307.472,69 (oito milhões trezentos e sete mil quatrocentos e setenta e dois reais e sessenta e nove centavos), e juros de mora de R\$ 2.159.014,24 (dois milhões cento e cinquenta e nove mil e quatorze reais e vinte e quatro centavos), totalizando a quantia de R\$ 21.543.117,38 (vinte e um milhões quinhentos e quarenta e três mil cento e dezessete reais e trinta e oito centavos).

Além disso, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal também atribuiu a responsabilidade solidária a outras pessoas jurídicas e físicas vinculadas ao grupo econômico da empresa autuada, conforme previsto no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional - CTN e no

artigo 30, IX, da Lei 8.212/1991. Assim, foram reconhecidos indícios de confusão patrimonial entre as empresas do grupo, o que justificou a solidariedade na obrigação tributária.

De acordo com informações do Relatório Fiscal (fls. 18/33), o Auto de Infração foi baseado na constatação de omissões de contribuições previdenciárias patronais devidas pela empresa Viação Progresso Ltda, no período compreendido entre janeiro de 2016 e dezembro de 2018. A fiscalização identificou que a empresa optou pela tributação sobre a receita bruta, prevista na Lei nº 12.546/2011, mas não recolheu as contribuições substitutivas obrigatórias nos meses de janeiro de 2016, 2017 e 2018.

Além disso, o relatório destacou a ausência de registros adequados de compensações na GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), o que culminou na cobrança de contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento.

Em resposta, o contribuinte apresentou Impugnação em 24/12/2020, abordando vários pontos tidos por principais (fls. 1.258/1.285). Em sua defesa, contestou a alegação de omissão de recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta nos meses de janeiro de 2016, 2017 e 2018. Argumentou que a empresa havia apurado e confessado os valores devidos em GFIP's, conforme o previsto na legislação vigente, e que a inadimplência ocorreu devido à grave crise financeira enfrentada pela empresa, que resultou no pedido de Recuperação Judicial em 29/10/2015.

Ademais, o contribuinte também ressaltou que não houve sonegação ou fraude, mas simples inadimplência, sendo equivocada a requalificação da contribuição pela sistemática convencional incidente sobre a folha de pagamento.

A Decisão de primeiro grau (fls. 1.320/1.334) julgou improcedente à Impugnação. A DRJ, após se debruçar sobre os motivos de irresignação, prolatou Acórdão assim ementado:

Assunto: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2018

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. OPÇÃO. PARCELAMENTO DA CPRB DE JANEIRO.

O direito à opção pelo regime da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta foi estabelecido por lei e também foi a lei que estabeleceu a forma pela qual o contribuinte deveria manifestar a sua opção. Como exceção e hipótese de renúncia, a opção pelo regime substitutivo deve ser interpretada em termos restritivos. Restando incontroversa nos autos a inexistência de pagamento dos valores relativos à CPRB devida nos meses de janeiro dos anos de 2016, 2017 e 2018, tal qual exigido por lei, mantêm-se devidos os valores relativos à contribuição patronal incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais declarada em GFIP nesses anos.

DIRIGENTE. RESPONSABILIZAÇÃO. INFRAÇÃO À LEI. COMPROVAÇÃO.

A responsabilização tributária do dirigente de pessoa jurídica não decorreu do mero inadimplemento de obrigação tributária, mas da promoção de uma série de atos de gestão que ensejaram a confusão patrimonial entre as empresas do grupo, os quais revelam-se nitidamente ofensivos à lei e impõem a aplicação da responsabilidade tributária prevista no inciso III do art. 135 do CTN.

SOLIDARIEDADE. INTERESSE JURÍDICO COMUM.

Restou demonstrado nos autos que as empresas atuadas compõem uma organização empresarial e que combinam esforços para a realização de uma mesma atividade econômica, no mesmo estabelecimento. Tais fatos evidenciam o interesse comum delas na situação que consiste no fato gerador das contribuições lançadas e atraem a incidência da responsabilidade solidária prevista no art. 124, I do CTN, e no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. MOMENTO. IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Não apresentada a prova documental com a impugnação, preclui o direito de o Sujeito Passivo fazê-lo em momento processual posterior, excepcionando-se a regra nas situações previstas no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. DEVER DO AGENTE FISCAL.

A emissão da representação é ato vinculado do Auditor-Fiscal ao constatar que as irregularidades encontradas caracterizam, em tese, crime ou contravenção penal, sobre as quais não efetua nenhum juízo de valor acerca da culpabilidade do autor, atribuição esta do representante do Ministério Público.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Na decisão de piso, a autoridade julgadora demonstrou que, apesar das alegações do contribuinte, a apuração e recolhimento da CPRB nos meses de janeiro de 2016, 2017 e 2018 não foram comprovados por meio dos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais – DARF's exigidos. A autoridade reforça que a opção pela CPRB, para ser validamente exercida, exige o recolhimento mensal e, na ausência dos DARF's nos períodos apontados, prevalece a sistemática convencional de recolhimento sobre a folha de salários.

Além disso, reitera que a defesa apresentada não apresentou elementos suficientes para afastar a presunção de omissão de recolhimento, tampouco justificou a ausência dos registros corretos nas obrigações acessórias.

Quanto à alegação de grupo econômico, o acórdão vergastado manteve o entendimento de que havia indícios suficientes de confusão patrimonial e laços societários que justificavam a responsabilização solidária.

O contribuinte, irrisignado, apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.539/1.570), no qual contestou veementemente os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal para embasar o lançamento tributário. No referido recurso, os Recorrentes argumentaram que a decisão da

Delegacia de Julgamento da Receita Federal ignorou a apuração correta das contribuições pela sistemática da CPRB, realizada pela empresa e devidamente registrada em suas obrigações acessórias (GFIP e DCTF), além de desconsiderar o fato de que a inadimplência se deu exclusivamente por questões financeiras decorrentes da crise enfrentada pela empresa, culminando no pedido de recuperação judicial.

Os Recorrentes também sustentaram que o Fiscal não poderia glosar as compensações declaradas e recalcular as contribuições com base na sistemática convencional, o que gerou um aumento significativo do valor exigido. Ademais, também contestou a exigência de pagamento tempestivo para validar a opção pelo regime, apontando que tal requisito não está previsto em Lei e é fruto de uma interpretação equivocada da Receita, baseada na Solução de Consulta Interna COSIT nº 14/2018.

Por fim, o recurso contestou a imputação de responsabilidade solidária a outras empresas e pessoas físicas, defendendo que não há provas suficientes de formação de grupo econômico ou confusão patrimonial.

Assim, os Recorrentes afirmaram que a relação familiar entre os sócios das empresas não pode, por si só, justificar a responsabilização, e que o Fiscal utilizou indícios frágeis para presumir a existência de um grupo econômico. Também criticou a aplicação indevida da desconsideração da personalidade jurídica, argumentando que, segundo o artigo 50 do Código Civil, tal medida exige comprovação de abuso de personalidade ou desvio de finalidade, o que não foi demonstrado no caso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Carlos Eduardo Fagundes de Paula**, Relator

Pressupostos de Admissibilidade

O presente recurso encontra-se tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Do mérito

Sobre a Alegação de Desconsideração Indevida da CPRB, os Recorrentes alegaram que a empresa apurou e declarou corretamente a CPRB nas suas obrigações acessórias (GFIP e DCTF), conforme a sistemática prevista na Lei nº 12.546/2011. Os Recorrentes sustentaram que a inadimplência nos meses de janeiro de 2016, 2017 e 2018 **ocorreu por dificuldades financeiras enfrentadas pela empresa**, as quais resultaram no pedido de recuperação judicial, e que tal

inadimplência não poderia ser equiparada a fraude ou má-fé, tratando-se de uma mera falta de pagamento.

Defendeu ainda que a Receita Federal teria interpretado de maneira restritiva e equivocada a legislação ao exigir o recolhimento tempestivo da CPRB como condição para validar a opção pelo regime, uma vez que a empresa havia manifestado sua escolha pela tributação substitutiva ao longo do período fiscalizado.

Além disso, os Recorrentes argumentaram que a Receita Federal desconsiderou indevidamente as compensações declaradas nas GFIP's e recalculou os tributos de maneira desfavorável, aplicando a sistemática convencional de contribuição previdenciária sobre a folha de salários. A empresa argumentou que tal glosa foi feita sem uma justificativa adequada e sem considerar as obrigações acessórias devidamente transmitidas. Os Recorrentes alegaram, ainda, que a decisão fiscal e o julgamento do acórdão deveriam ser reformados, reconhecendo a regularidade da opção pela CPRB e anulando o lançamento tributário correspondente.

Desse modo, conforme se depreende, a Empresa Viação Progresso Ltda., ao ser questionada sobre os valores informados no campo compensação das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), alegou que os montantes se referiam a ajustes, já que considerava indevida a contribuição patronal devido à sua suposta opção pela CPRB.

Como a fiscalização entendeu que não houve a devida adesão à CPRB no período mencionado, os valores compensados foram glosados, resultando na constituição do crédito tributário referente às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre os salários dos empregados e contribuintes individuais declarados nas GFIP (fls. 31/32). Veja-se:

77. Com alterações promovidas pela Lei nº 13.161/2015 na Lei nº 12.546/2011, a CPRB passou a ser facultativa:

“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. (...)”

78. Em face à ausência de DARF recolhido referente à CPRB de competências 01/2016, 01/2017 e 01/2018, a opção pela tributação substitutiva, incidente sobre a receita bruta, é igualmente inexistente, sendo devidas as contribuições previdenciárias patronais sobre a folha de pagamento em todo o período de janeiro/2016 a dezembro/2018, incluindo os décimos terceiros salários de 2016, 2017 e 2018.

79. O **Anexo XIV** lista as GFIP apresentadas antes do início do procedimento fiscal, informando, dentre outros dados, os valores informados no campo de compensação.

80. Como consequência da inexistência da opção de tributação do sujeito passivo tributação pela CPRB, os valores informados no campo de compensações declaradas em GFIP, limitados às contribuições previdenciárias patronais (art. 22, I e III, da Lei nº 8.212/91) pretensamente desoneradas, devem ser glosados e cobrados, sendo objeto de auto de infração veiculado pelo presente processo administrativo fiscal

81. Verificou-se que, nas competências 06/2018, 08/2018 e 09/2018, os valores informados no campo de compensação foram superiores a estas contribuições previdenciárias patronais, indicando a existência contribuições previdenciárias efetivamente compensadas, e não apenas o referido ajuste.

81.1. Estes valores excedentes, por se tratar de compensações sem os créditos que as fundamentassem, estão sendo objeto de Despacho Decisório.

81.1.1. O próprio sujeito passivo reconhece ter havido erro na informação prestada no campo de compensação das GFIP de 08/2018 e 09/2018 e que todos os valores informados neste campo se referem, exclusivamente, ao ajuste na CPRB.

81.1.2. Apesar de afirmar que não houve este erro na GFIP de 06/2018, este equívoco, de fato, aconteceu, uma vez que o sujeito passivo baseou sua análise em GFIP que foi substituída por outra mais recente.

Segundo as autoridades fiscal e julgadora, uma vez que a opção pelo regime da CPRB está expressamente condicionada ao cumprimento dos requisitos estabelecidos pela legislação, em especial o recolhimento tempestivo da contribuição sobre a receita bruta no mês de janeiro de cada ano, conforme previsto no artigo 9º, §13, da Lei nº 12.546/2011, o não pagamento dessa contribuição no prazo legal inviabiliza a escolha pelo regime da CPRB, sendo aplicável, nesses casos, a sistemática convencional de tributação sobre a folha de salários.

Desse modo, a decisão recorrida dispôs que a simples declaração nas obrigações acessórias (GFIP e DCTF) não é suficiente para garantir a adesão ao regime da CPRB, pois o efetivo recolhimento da contribuição é a condição material que confirma a escolha do contribuinte.

A CPRB, instituída pela Lei nº 12.546/2011, foi implementada como uma alternativa ao regime de contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, permitindo a substituição desta pela incidência de alíquota sobre a receita bruta. O regime da CPRB, no entanto, não é obrigatório; trata-se de uma opção facultativa, que deve ser exercida de maneira expressa,

conforme os requisitos estabelecidos pela legislação. A legislação previu uma sistemática clara para que as empresas manifestassem sua opção por esse regime, a qual inclui o recolhimento tempestivo da contribuição sobre a receita bruta do mês de janeiro de cada ano ou da primeira competência com receita apurada, conforme o artigo 9º, §13, da Lei 12.546/2011.

Desse modo, a opção pelo regime da CPRB está vinculada ao cumprimento de formalidades, sendo o pagamento tempestivo da contribuição referente ao mês de janeiro um requisito essencial para a validação da escolha. A legislação é clara ao determinar que o não recolhimento tempestivo da CPRB invalida a escolha pela tributação substitutiva, recaiando a empresa, automaticamente, no regime de contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento. O atraso ou a ausência do recolhimento impossibilita a retroatividade da opção, e a empresa não pode alegar que a simples declaração nas obrigações acessórias é suficiente para garantir sua adesão ao regime da CPRB.

A Receita Federal do Brasil, através da Solução de Consulta Interna COSIT nº 14/2018, esclareceu que a opção pelo regime da CPRB deve ser manifestada não apenas pela declaração nas obrigações acessórias (como DCTF e GFIP), mas também pelo efetivo pagamento, no prazo de vencimento, da contribuição de janeiro. **Este entendimento é legítimo e visa conferir segurança jurídica ao processo de escolha do regime tributário. Sem a comprovação do pagamento da contribuição, a empresa não exerce validamente a opção pela CPRB, como estabelecido na legislação.**

O posicionamento da autoridade julgadora alinha-se, portanto, integralmente com o da fiscalização (fls. 1.325/1.326), ao reconhecer que a opção pelo regime da CPRB deve ser manifestada de forma expressa e irretratável, conforme estabelecido pela legislação e consolidado pela Solução de Consulta Interna (SCI) nº 14/2018. Senão vejamos:

Uma vez estabelecido o caráter vinculante das Soluções de Consulta emitidas pela COSIT, observe-se o conteúdo da SCI nº 14, de 2018, que trata especificamente da controvérsia discutida nesses autos e assim dispõe:

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.

Na sua fundamentação, a referida SCI nº 14, de 2018, deixa ainda mais claro o posicionamento:

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. Seguindo 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 consulente.

Como se vê, o posicionamento da RFB, cristalizado no conteúdo da mencionada SCI nº 14, de 2018, respalda a tese adotada no Auto de Infração, que considerou o pagamento da CPRB como o único meio eficaz para demonstrar a opção do contribuinte pelo regime da CPRB e, conseqüentemente, glosou os valores informados pelo contribuinte a título de ajuste da CPRB no campo compensação das GFIP relativas ao período de janeiro de 2016 a dezembro de 2018.

Conforme depreende-se, no acórdão recorrido, a autoridade julgadora corroborou o entendimento da fiscalização, ao interpretar que o recolhimento da CPRB dentro do prazo estipulado, especificamente no mês de janeiro, é o único meio válido para manifestar a opção pelo regime substitutivo. A fundamentação utilizada pela Receita Federal e consolidada na Solução de Consulta Interna nº 14/2018, esclarece que essa escolha é irretratável e condicionada ao cumprimento estrito dos prazos. Segundo o acórdão recorrido, não há previsão legal que permita o recolhimento fora do prazo para validar a adesão ao regime da CPRB, sendo essa uma medida essencial para assegurar a integridade e o controle da arrecadação tributária.

Exposto tal posicionamento, venho agora me desvirtuar do entendimento exarado pelo colegiado de piso, expondo o que se segue:

Os Recorrentes, em especial a Viação Progresso Ltda, afirmam que o lançamento decorreu da aplicação de tributação sobre a folha de pagamentos prevista no artigo 22 da Lei nº

8.212 de 1991, equivalente aos valores compensados em GFIP, com cobrança de juros e multa de ofício, desconsiderando a opção pela DESONERAÇÃO efetuada.

Aduzem explorar atividade relativa a transporte rodoviário, e sendo assim, a mesma com fulcro no artigo 9º § 13 da Lei nº 12.546 de 2011, optou pelo regime da CPRB para os anos calendário 2016/2018, renunciando expressamente à sistemática de tributação sobre a folha de pagamento (artigo 22 da Lei nº 8.212 de 1991) com o devido amparo legal.

Relatam ter elegido o método de desoneração da folha, cumprindo com as obrigações tributárias acessórias necessárias, através transmissão da DCTF, EFD-Contribuições e GFIP com manifesta indicação da opção pelo recolhimento da CPRB a partir de janeiro de 2016.

Justificam não ter efetuado o pagamento da guia (DARF) referente à CPRB do mês de janeiro de 2016 devido às dificuldades financeiras que se encontravam à época, momento em que se enfatiza a recuperação judicial da empresa Viação Progresso Ltda, ainda em curso. A crise financeira impediu o recolhimento das contribuições devidas, fatos comprovados através dos balancetes mensais e demais documentos apresentados.

Informaram que a empresa (Viação Progresso Ltda) foi detidamente fiscalizada, tendo sido apresentado farto conjunto documental fiscal e contábil (a teor de MANAD e SPED, dentre outros), bem como intimada especificamente para prestar esclarecimentos acerca da apuração relativa à CPRB constantes das GFIPS, ao passo que a fiscalização consignou no Relatório Fiscal que a então Impugnante “*respondeu, em síntese, confirmando que os valores compensados se referem ao ajuste da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de pagamento de segurados, que seria indevida em razão da opção pela tributação sobre a Receita Bruta.*”.

Aduzem que a fiscalização lavrou um auto de infração fundamentado em interpretação incongruente e indevida, posto que a norma legal que rege a desoneração de folha, prevista no artigo 9º, § 13 da Lei nº 12.546 de 2011, não criou a regra de confirmação da opção pelo pagamento realizado no prazo de vencimento da obrigação.

Tecem considerações sobre a referida Lei, analisaram o teor da solução de consulta, menciona jurisprudência de tribunais.

Ao final conclui que o entendimento do Fisco acaba por criar meio coercitivo não previsto pela legislação para obter o recolhimento em espécie da contribuição, o que é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Extrai-se do Relatório de Auditoria Fiscal que a fiscalização promoveu o lançamento das contribuições previdenciárias em relação 2016/2018, em virtude de inexistência de comprovação do exercício de opção pelo regime tributário da CPRB no referido ano de 2016, dada a ausência de recolhimento tempestivo da CPRB relativa ao mês de janeiro.

A decisão de primeira instância manifestou-se no mesmo sentido, dada a ausência de recolhimento tempestivo, nos termos da Solução de Consulta Interna COSIT nº 14/2018, conforme se depreende dos fundamentos extraídos do acórdão:

A Lei determinou a forma como seria feita a opção pelo regime de substituição, sendo que, para o ano de 2016 a opção se dá com o pagamento da CPRB do mês de janeiro de cada ano, sendo que a data de recolhimento da contribuição substitutiva deve ser feita até o dia 20 do mês subsequente ao fato gerador. Ou seja, é a Lei que determinou claramente como deve ocorrer a opção pela CPRB a cada exercício.

O pagamento, nos moldes da CPRB, relativa ao mês de janeiro deve ser feito sem atraso para fins de opção pelo regime substitutivo, conforme determina a Solução de Consulta Interna SCI Cosit nº 14 de 05 de novembro de 2018.

Quando não realizado o pagamento tempestivo do mês de janeiro (ou 1º mês com movimento), até o dia 20 do mês subsequente ao fato gerador, a empresa automaticamente está informando que optou pela sistemática ordinária e não pela CPRB, independentemente de existirem pagamentos esporádicos em outras competências dos anos calendários.

A exação independe da intenção do agente, não deve ser apreciado se a falta de recolhimento tempestivo do tributo se deu de boa ou má fé por parte do sujeito passivo, porque sua exigência decorre da legislação de regência da matéria e não de eventual vontade dos interessados.

Inicialmente, cumpre pontuar que 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 nº 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 de 2012, Lei nº 12.794 de 2013 e Lei nº 12.844 de 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. A 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.

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.

O entendimento constante na Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 5 de novembro de 2018, era o seguinte, conforme ementa abaixo reproduzida:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, art. 9º, § 13.

Tal entendimento foi substancialmente alterado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022, cuja conclusão segue reproduzida abaixo:

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. (grifos nossos)

Extrai-se do texto acima que a validade da opção pelo regime da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) não pode ficar condicionada ao pagamento tempestivo da competência janeiro ou da primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, pois:

- i) o § 13 do artigo 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 DCTF ou da DCTFWeb, instrumento que constitui o crédito tributário e torna o declarante responsável pelo débito confessado.

Desse modo, 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.

Inicialmente, cumpre trazer a colação o seguinte excerto do Relatório Fiscal (fl. 09):

(...)

OBS...3 O código CNAE informado pelo Contribuinte (4930-2/02 - Transp. rodov. carga, exceto prod. perig., intermun., etc) consta da relação de atividades (*sic*) dos Anexos I e IV da Instrução (*sic*) Normativa RFB nº. 1436/2013 e, muito embora tenha informado valor de débito em DCTF no código “2985 – Contribuição Previdenciária (*sic*) Sobre Receita Bruta – Art. 7º da Lei 12.546/2011” no período de janeiro de 2017 a julho de 2018, conforme anexo, não efetuou o recolhimento referente à CPRB das competências de janeiro de 2017 e de janeiro de 2018, item de exigência para se efetuar a opção pela desoneração da folha de pagamento, conforme Solução de Consulta Interna nº. 14 – COSIT, de 5/11/2018: (...)

Por sua vez, conforme já visto anteriormente, o contribuinte informou que:

- Elegeu o método de desoneração da folha, cumprindo com as obrigações tributárias acessórias necessárias, através transmissão da DCTF, EFD-Contribuições e GFIP com manifesta indicação da opção pelo recolhimento da CPRB a partir de janeiro de 2017.
- Foi confirmado perante a administração fiscal federal a existência de débito declarado, demonstrando valores devidos com a posterior quitação pelas formas legalmente previstas.
- Não efetuou o pagamento da guia (DARF) referente à CPRB do mês de janeiro de 2016 devido às dificuldades financeiras que se encontrava à época e enfatiza que a empresa estava sob processo de recuperação judicial.

A respaldar este entendimento tem-se jurisprudência deste Conselho:

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 Nº 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.

(CARF 10380730673201851 2201-011.256, Relator: DEBORA FOFANO DOS SANTOS, Data de Julgamento: 03/10/2023, Data de Publicação: 30/10/2023)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 CPRB. MOMENTO DE OPÇÃO. TEMPESTIVIDADE DO PAGAMENTO INICIAL. AUSÊNCIA DE PRAZO LEGAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 3/2022. **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 art. 9º da Lei nº 12.546/2011 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 - Solução de Consulta Interna Costi nº 3/2022.

(CARF 10850721466201911 2402-010.874, Relator: Ana Claudia Borges de Oliveira, Data de Julgamento: 10/11/2022, Data de Publicação: 02/01/2023)

Assim, é evidente que a interpretação atual consolidada pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 3/2022 reflete o entendimento de que a validade da opção pelo regime da CPRB não depende do pagamento tempestivo da competência de janeiro, mas sim da manifestação inequívoca do contribuinte através da apresentação das declarações fiscais, como a DCTF e a DCTFWeb, que constituem o crédito tributário e tornam o declarante responsável pelos débitos confessados. A legislação, conforme o § 13 do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011, não estabelece que a ausência de pagamento dentro do prazo inviabiliza automaticamente a opção pela CPRB, o que afasta a interpretação mais restritiva anteriormente adotada na Solução de Consulta COSIT nº 14/2018.

Nesse sentido, a jurisprudência recente deste Conselho, conforme os precedentes citados, reforça esse entendimento ao assentar que a opção pela CPRB pode ser manifestada por meio de declarações, e a entrega intempestiva ou o pagamento tardio sujeita o contribuinte a sanções, como multas e juros, mas não ao impedimento de exercer a opção pelo regime. Essa interpretação busca garantir segurança jurídica ao processo tributário, sem que a falta de pagamento tempestivo impeça a adesão ao regime, respeitando o princípio da legalidade.

Desse modo, a posição da fiscalização, que desconsiderou a opção pela CPRB e recalculou as contribuições com base no regime convencional, desrespeita a evolução do

entendimento consolidado pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 3/2022 e a jurisprudência recente do CARF.

Em virtude dessas considerações, tendo em vista que não mais subsiste o entendimento preconizado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018, no sentido de que a manifestação de opção pela CPRB exigiria o pagamento tempestivo da contribuição em relação ao primeiro mês do ano no qual a empresa auferiu receita, superado, integralmente, pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 3/2022, sendo incontroverso e não restando dúvidas quanto à confissão dos débitos em DCTF, não há como subsistir a acusação fiscal.

Por fim, uma vez que a presente decisão é integralmente favorável ao sujeito passivo, deixo de me manifestar sobre os demais pontos abordados pelo Recorrente em seu recurso.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, conheço do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento, promovendo o cancelamento do lançamento fiscal.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula