



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.724083/2019-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.462 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de fevereiro de 2024
Recorrente RÁPIDO LUXO CAMPINAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

CPRB. MOMENTO DE OPÇÃO. TEMPESTIVIDADE DO PAGAMENTO INICIAL. AUSÊNCIA DE PRAZO LEGAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSTI 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.

CPRB. ATIVIDADE PRINCIPAL.

As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo à sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Diogo Cristian Denny, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino e Rodrigo Rigo Pinheiro.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 6ª Turma da DRJ/SDR, consubstanciada no Acórdão 15-50.723 (p. 611), que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

1 Decisão administrativa

A lide contida nos autos versa sobre a não homologação das compensações realizadas pelo contribuinte acima identificado por meio das declarações tributárias (GFIP) relativas ao período de 01/2016 a 13/2017.

O contribuinte foi intimado pela Autoridade Tributária para esclarecer a origem dos seus créditos compensados com os créditos tributários da União e para “justificar o seu enquadramento em uma das hipóteses previstas na Lei n. 12.546/2011, bem como apresentar cópia do primeiro DARF pago nos códigos n. 2985 ou 2991, conforme previsto no parágrafo 13 do art. 9º da Lei n. 12.546/2011, nos parágrafos 5º e 6º do art. 1º e no inciso III do art. 4º, ambos da Instrução Normativa RFB n. 1.436/2013”

Em resposta, o contribuinte informou que é abrangido pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), nos termos do art. 7º, inciso III, da Lei nº 12.546/2011, e que lançou no campo “Compensação” das GFIP o valor correspondente à contribuição de 20% “sobre a base total da folha de pagamentos”. Sobre os comprovantes, afirmou que “todos os valores foram confessados em DCTF, como também são objeto de parcelamentos” e que “todos os valores referentes ao código 2985 das Contribuições Previdenciárias sobre a Receita Bruta – CPRB, foram confessados em DCTF de acordo com a lei; todos esses valores são objeto de parcelamento e/ou negociações feitas ao longo do tempo com a Receita Federal do Brasil”.

A Autoridade Tributária relatou que o art. 9º, § 13, da Lei nº 12.546/2011, prescreve expressamente a maneira pela qual os contribuintes devem exercer a opção pelo regime da CPRB em substituição à contribuição incidente sobre a folha de pagamentos. Portanto, no caso concreto, a opção deveria ter sido exercida por meio “do pagamento da CPRB relativa a janeiro de cada ano, cujo vencimento é 20/02/2016 (ano-calendário 2016) e 20/02/2017 (ano-calendário 2017)”. Entretanto, intimado para tal, o contribuinte deixou de apresentar as correspondentes guias de recolhimento, tendo se restringido a alegar que “as informações relativas à CPRB foram informadas e confessadas na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF”. A Autoridade Fiscal afirmou que, mesmo assim, pesquisou, sem sucesso, se havia recolhimentos tempestivos realizados pelo contribuinte de DARF com o código 2985 ou 2991 em relação à receita bruta de 01/2016 e 01/2017. Como o contribuinte não recolheu as contribuições sobre a receita bruta de janeiro de cada ano até a correspondente data de vencimento, então a Autoridade Tributária concluiu que não foi validamente realizado pelo contribuinte o exercício da opção pelo regime substitutivo (CPRB).

Durante o procedimento fiscal, intimado sobre as conclusões da Autoridade Tributária, o contribuinte argumentou que a declaração da CPRB devida mediante DCTF e o parcelamento da dívida declarada suprim a não apresentação dos documentos de arrecadação relativos aos meses de janeiro dos dois anos-calendário. Arguiu também que “o deferimento do parcelamento em favor do contribuinte ora manifestante, materializa-se como chancela oficial do reconhecimento da RFB, harmoniosa ao declarado em DCTF”.

Embasada sobre a legislação previdenciária e soluções de consulta vinculantes no âmbito da RFB, a Autoridade Tributária concluiu que o contribuinte não estava sujeito à CPRB em 2016 e 2017 “em razão de não ter feito a opção na forma legal definida no § 13 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011”.

A Autoridade Tributária relatou que, na escrita contábil do contribuinte, constam os seguintes tipos de receitas:

TIPO DE RECEITA	2016	2017	CNAE
PREST. SERVIÇOS RODOVIARIOS	16.795.236,49	15.708.836,09	?
PREST. SERV. INTERMUNICIPAL-ART	88.195.553,65	88.972.044,67	?
PREST. SERV. INTERMUNICIPAL-EMT	22.136.737,18	22.639.799,33	?
PREST. SERV. TRANSP. URBANOS	50.408.113,12	33.388.962,26	?
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS S	110.980,06	154.705,31	?
PREST. DE SERVIÇOS PÚBLICOS	177.646.620,50	160.864.347,68	
ENCOMENDAS E BAGAGENS	200.128,00	187.131,83	?
PREST. SERV. FRETAMENTO-AGRICOLA	10.415.347,07	9.041.035,73	?
PRESTACAO SERVIÇOS EXCURSAO	6.476.020,29	6.511.974,45	?
PRESTACAO SERVIÇOS FRETAMENTO	174.375.234,75	143.659.644,35	?
PRESTACAO SERVIÇOS PRIVADOS	191.466.730,11	169.399.786,36	
RECEITA DE SERV. OPERACIONAIS	369.113.350,51	320.264.134,04	

Como o embasamento para a alegação do contribuinte de que realizou a opção pela CPRB foi fundamentado no seu enquadramento no CNAE, sujeito à restrição prescrita no art. 9º, §§ 9º e 10, da Lei nº 12.546/2011, então a autoridade tributária intimou o contribuinte para demonstrar que a sua atividade principal estava vinculada a um código CNAE sujeito à CPRB. Na intimação (fls. 486-489), a Autoridade Fiscal apresentou a tabela acima, com a discriminação e os valores segregados das receitas extraídos das Demonstrações de Resultado do Exercício (DRE) do contribuinte, e requereu a informação do código da CNAE correspondente a cada tipo de receita especificada, juntamente com esclarecimentos e documentos comprobatórios. A Autoridade assim relatou:

16. No caso do sujeito passivo, o seu enquadramento na contribuição substitutiva está vinculado ao exercício, como atividade principal, de atividade econômica vinculada aos CNAEs 4921-3 ou 4922-1, conforme exposto na alínea “a” do item 6 retro. Dessa forma, entendo que aplica-se ao sujeito passivo as regras constantes dos § 9º e § 10º do art. 9º da Lei n. 12.546/2011, devendo recolher a sua contribuição substitutiva sobre o total de suas receitas auferidas, não se aplicando a proporcionalidade prevista no § 1º do art. 9º da Lei n. 12.546/2011.

17. Ocorre que a atividade principal cadastrada pelo sujeito passivo junto à RFB é vinculada ao CNAE “49.29-9-99 - Outros transportes rodoviários de passageiros não especificados anteriormente”, conforme exposto no Termo de Intimação Fiscal SAORT n. 2019/84 (fls. 486/489), sendo que os CNAEs 4921-3 e 4922-1, que permitem a opção do sujeito passivo ao regime substitutivo, foram cadastrados junto à RFB como atividades econômicas secundárias, conforme Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral emitido em 14/11/2019 (fls. 511/512).

18. Sempre que o enquadramento na contribuição substitutiva contiver vinculação ao CNAE, a contribuição previdenciária da empresa será integralmente de acordo com a sua atividade principal, ou seja, se a atividade principal enquadra-se nos art. 7º. e 8º. da Lei n. 12.546/2011, a empresa contribuirá com base na receita bruta de todas as suas atividades, independentemente de haver entre elas alguma sujeita à contribuição substitutiva ou de nenhuma delas estar contemplada no regime substitutivo. Em caso contrário, ou seja, se a atividade principal não enquadrar-se nos art. 7º. e 8º. Da Lei n. 12.546/2011, a empresa contribuirá com base na folha de pagamento em relação a todas as suas atividades.

19. Por essa razão, considerando que a própria lei do regime substitutivo define atividade econômica principal como aquela de maior receita auferida ou esperada (§ 9º. do art. 9º. da Lei n. 12.546/2011), o sujeito passivo foi intimado a vincular as receitas auferidas em 2016 e 2017 aos respectivos CNAEs, conforme Termo de Intimação Fiscal SAORT n. 2019/84 (fls. 486/489).

O contribuinte prestou o seguinte esclarecimento em resposta à intimação fiscal, tendo deixado de apresentar a vinculação das suas receitas aos códigos correspondentes da CNAE:

a) No caso concreto, esclarecemos que o “CNAE 49.29-9-99”, funciona como uma divisão genérica de empresas de TRANSPORTE DE PASSAGEIROS, uma vez que

existem ramificações diversas na classificação “PASSAGEIROS”, como identificado em nosso DRE. Nestes casos, a classificação contábil não se mistura com a classificação dos CNAE’s das receitas relativas à desoneração, cadastrados como secundário, fazem parte em um todo da receita da empresa:

49.22-1-01 - Transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, intermunicipal, exceto em região metropolitana;

49.29-9-01 - Transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento, municipal;

49.21-3-01 - Transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal;

49.21-3-02 - Transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, intermunicipal em região metropolitana.

b) Todos esses CNAE’s, acima se enquadram nas receitas desoneradas, cumpre informar de SERVIÇOS PRESTADOS PARA PREFEITURAS, como por exemplo: - TRANSPORTE MUNICIPAL DE ALUNOS, que é uma receita “desonerada”, na classificação contábil entra como FRETAMENTOS, pelo simples fato de a prefeitura exigir a emissão de Nota fiscal em separado do Transporte Municipal Regular, uma vez que parte da receita pública deste transporte é da Secretaria da Educação do Município.

Diante dos fatos, a Autoridade Tributária proferiu a seguinte conclusão no despacho decisório:

f) Está equivocada a conclusão do sujeito passivo de que o CNAE “49.29-9-01 - Transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento, municipal” enquadra-se como “receitas desoneradas”. Conforme exposto nos itens 12 e 13 retro, somente as receitas obtidas por empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, objeto dos CNAEs da classe n. 4921-3 e 4922-1, enquadram-se na contribuição substitutiva, em razão do disposto no inciso III do art. 7º. da Lei n. 12.546/2011. Entendo que não se enquadram na contribuição substitutiva, por ausência de previsão legal, as receitas auferidas sob o regime de fretamento objeto dos CNAE 4929-9-01. Não procede a alegação do sujeito passivo de que o transporte municipal de alunos é uma receita desonerada. Sendo contratado referido transporte sob o regime jurídico de fretamento (eventual ou contínuo), entendo que não podem as referidas receitas serem enquadradas nos CNAEs da classe 4921-3 e 4922-1.

21. Em razão do exposto, entendo que:

a) A receita da atividade econômica principal do sujeito passivo está vinculada ao CNAE da classe 49.29-9, tendo em vista que obteve receitas de R\$ 174.375.234,75 no ano de 2016 e de R\$ 143.659.644,35 no ano de 2017, conforme DRE constante da alínea “d” do item 20.1 retro;

b) A atividade econômica principal do sujeito passivo está vinculada ao CNAE da classe 4929-9, sendo que os CNAEs que permitem a substituição tributária são somente os da classe 4921-3 e 4922-1;

c) Nos anos de 2016 e 2017, o sujeito passivo não exerceu como principal atividade econômica que possa ser incluída no regime substitutivo da Lei n. 12.546/2011, sendo portanto indevido o seu enquadramento nesse regime.

[...]

26. Considerando a legislação acima e o exposto nos itens 4 a 21 retro, entendo que são indevidas as compensações informadas pelo sujeito passivo em GFIP, em face do mesmo não apurar a sua maior receita em CNAE que permita a opção pelo regime substitutivo, bem como por não ter efetuado a opção ao regime substitutivo, na forma e nos prazos determinados pelo § 13. do art. 9º. Da Lei n. 12.546/2011. Portanto, deve o sujeito passivo recolher o valor indevidamente compensado,

acrescido dos juros e da multa de mora devidos, bem como apresentar a GFIP retificadora para excluir os valores compensados, conforme caput e parágrafo único do art. 85 da Instrução Normativa RFB n. 1.717/2017.

27. São indevidas as compensações declaradas em GFIP, no valor total de R\$ 47.011.961,67 (quarenta e sete milhões, onze mil, novecentos e sessenta e um reais e sessenta e sete centavos), conforme a tabela constante do item 1 retro, devendo ser exigidas com os acréscimos moratórios previstos no art. 35 da Lei 8.212/1991, conforme previsto no § 9º do art. 89 da Lei n. 8.212/1991.

A Autoridade Fiscal afirmou que o cálculo da liquidez e certeza do indébito restou prejudicada, mas registrou que “os valores utilizados no campo “compensação” da GFIP correspondem aos valores calculados pela GFIP relativo à contribuição previdenciária patronal (incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212/1991), com exceção de 3 (três) GFIPs, conforme planilha que juntei aos autos (fls. 513/517)”.

Por meio do Despacho Decisório DRF/MRA/SAORT nº 2019/184, de 03/12/2019, a Autoridade Tributária decidiu não homologar a compensação dos débitos declarados nas GFIP pelo contribuinte nas competências 01/2016 a 13/2017, no valor de 47.011.961,67.

2 Manifestação de inconformidade

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade e alegou o seguinte, em síntese:

□ “[...] em se tratando de lançamento por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias, a declaração/DCTF já se constitui como ato formal caracterizador da obrigação fiscal a ser assumida oficialmente pelo contribuinte, independentemente de ter ocorrido ou não o correspondente recolhimento. Mas, no caso dos autos, onde houve o parcelamento, mesmo que posteriormente à data de vencimento dos valores que foram declarados formalmente via DCTF nas competências de jan/16 e jan/17, assumindo-se o regime previdenciário substitutivo pela CPRB, é de se reconhecer que ainda mais se aperfeiçoa esta opção. [...] a partir do momento em que há a formalização da declaração/DCTF, definida está a obrigação fiscal do contribuinte nos lançamentos por homologação, o que na espécie dos autos já se caracteriza como ato jurídico perfeito e consumado, pela inexistência de vinculados e específicos questionamentos fiscais a respeito. As declarações/DCTF do contribuinte formalizadas para as competências jan/16 e jan/17 não estão questionadas pela RFB, e, portanto, são válidas de pleno direito e devem sim ser respeitadas, principalmente pela própria fiscalização. Ainda mais por terem os valores apurados como devidos a título de CPRB nessas competências de jan/16 e jan/17, sido levados a parcelamentos formalmente aceitos pela RFB, consumando-se mais um ato jurídico perfeito e acabado. [...] Há que se rever, pois, o ora enfrentado entendimento fiscal, concluindo-se como improcedentes suas conclusões e apurações com base em FOPAG, com a consequente validação das apurações levadas a efeito pelo contribuinte com base na CPRB”. Pela jurisprudência do STJ, “a formalização da DCTF a contemplar a obrigação de recolhimento sob o regime da CPRB, já se insere em documento oficial suficiente para a definição da obrigação previdenciária à qual deve o contribuinte se sujeitar”, conforme segue: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. (Súmula 436, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 1410412010, DJe 1310512010)”. Portanto, “a apresentação da DCTF pelo contribuinte, reconhecendo e confessando o débito fiscal, figurando como instrumento jurídico suficiente à constituição deste, com fundamento no disposto na Súmula n. 436 do Eg. STJ, pode ser sim considerada como ocorrência jurídico-fiscal forte o suficiente para suprir a necessidade de apresentação do DARF recolhido com os códigos entabulados pela fiscalização. [...] De todo o modo, mesmo que se instaurasse uma dúvida técnica entre o entendimento fiscal (deve haver o recolhimento tempestivo) e o do contribuinte (a declaração/DCTF é ato formal suficiente), relativamente às competências de jan/16 e jan/17 para fins de definição do regime jurídico a ser observado na sequência do exercício anual (base/FOPAG ou substitutivo/CPRB), a

regra tributária ampararia o contribuinte a rigor do disposto no artigo 112 caput e incisos do CTN”;

□ Conforme já esclarecido durante o procedimento fiscal, em resposta a intimação, os códigos da CNAE 49.22-1-01, 49.29-9-01, 49.21-3-01 e 49.21-3-02 “fazem parte em um todo da receita da empresa” e “se enquadram nas receitas desoneradas”;

□ São “ilegítimas as glosas fiscais ora combatidas, que devem ser julgadas improcedentes e excluídas definitivamente do mundo jurídico. Nada justifica a validação das debeladas glosas fiscais que inovam na realidade jurídica do contribuinte, inclusive contradizendo atos formais e homologatórios já consumados junto à RFB (DCTF, parcelamentos e registros contábeis)”.

O impugnante pediu o reconhecimento da existência dos seus créditos e da procedência da manifestação de inconformidade.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do susodito Acórdão nº 15-50.723 (p. 611), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

CPRB. OPÇÃO PELO REGIME POR MEIO DE PAGAMENTO EM ATRASO. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo regime da contribuição previdenciária sobre a receita bruta 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, seja à vista ou parcelado, para exercer a opção pelo regime substitutivo ao de incidência sobre a remuneração dos segurados contratados.

CPRB. ATIVIDADE PRINCIPAL.

As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo à sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o competente recurso voluntário (p. 626), reiterando os termos da impugnação, a saber:

* do prazo de opção ao regime tempestivo: formaliza-se regularmente esta opção à CPRB com a oficial declaração/DCTF tempestiva desta opção de pagamento, com o correspondente recolhimento realizado após o seu vencimento, inclusive na forma parcelada, como o que foi realizado pelo contribuinte;

* do direito de opção conforme atividade econômica; e

* da liquidez e certeza do indébito e da compensação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário em decorrência da glosa de compensações declaradas em GFIP no período de 01/2016 a 12/2017.

De acordo com o Despacho Decisório 2019/184 (p. 518), tem-se a glosa perpetrada pela autoridade administrativa fiscal se deu em razão de dois motivos distintos, a saber:

(i) o sujeito passivo não fez a opção na forma legal definida no § 13 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011. A opção pela substituição tributária deveria ter sido feita pelo sujeito passivo através do pagamento da CPRB relativa a janeiro de cada ano, cujo vencimento é 20/02/2016 (ano-calendário 2016) e 20/02/2017 (ano-calendário 2017); e

(ii) o sujeito passivo não apurou a sua maior receita em CNAE que permita a opção pelo regime substitutivo.

Em sua peça recursal, reiterando os termos da impugnação apresentada, a Contribuinte defende, em síntese, os seguintes pontos:

- * do prazo de opção ao regime tempestivo: formaliza-se regularmente esta opção à CPRB com a oficial declaração/DCTF tempestiva desta opção de pagamento, com o correspondente recolhimento realizado após o seu vencimento, inclusive na forma parcelada, como o que foi realizado pelo contribuinte;

- * do direito de opção conforme atividade econômica; e

- * da liquidez e certeza do indébito e da compensação.

Passemos, então, à análise das razões de defesa da Recorrente.

Do Prazo de Opção ao Regime Substitutivo

Neste ponto, a Recorrente defende que *também se formalizaria regularmente esta opção à CPRB com a oficial declaração/DCTF tempestiva desta opção de pagamento (lembrando tratar-se de lançamento por homologação), mas, com o correspondente recolhimento realizado após o seu vencimento, inclusive na forma parcelada, como o que foi realizado pelo contribuinte.*

Destacou ainda que:

(...) em se tratando de lançamento por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias, a declaração/DCTF já se constitui como ato formal caracterizador da obrigação fiscal a ser assumida oficialmente pelo contribuinte, independentemente de ter ocorrido ou não o correspondente recolhimento.

No caso dos autos, onde houve o parcelamento, mesmo que posteriormente à data de vencimento dos valores que foram declarados formalmente via DCTF nas competências de jan/16 e jan/17, assumindo-se o regime previdenciário substitutivo pela CPRB, é de se reconhecer que ainda mais se aperfeiçoa esta opção.

(...) por se estar diante de um lançamento por homologação, válida sim é a oficial declaração/DCTF nas competências de jan/16 e jan/17, já assumindo esta obrigação à CPRB.

Esta técnica afirmativa ganha ainda mais força na espécie dos autos onde o contribuinte, seguindo exatamente o que oficialmente declarou à RFB, leva a pagamento parcelado aquela mesma obrigação declarada em normal, lógico e juridicamente consistente sistema de declaração e cumprimento de obrigações fiscais.

Ora, a partir do momento em que há a formalização da declaração/DCTF, definida está a obrigação fiscal do contribuinte nos lançamentos por homologação, o que na espécie dos autos já se caracteriza como ato jurídico perfeito e consumado, pela inexistência de vinculados e específicos questionamentos fiscais a respeito.

Sobre o tema, o órgão julgador de primeira instância, corroborando com entendimento da autoridade administrativa fiscal, destacou e concluiu que:

Como se vê, o posicionamento da RFB, cristalizado no conteúdo da mencionada SCI nº 14/2018, respalda a decisão administrativa que considerou a declaração e o parcelamento como meios ineficazes para demonstrar a opção do contribuinte pelo regime da CPRB e, conseqüentemente, glosou os valores informados pelo contribuinte no campo “Compensação” das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) de cada uma das competências dos anos de 2016 e 2017, incluindo o 13º salário.

A declaração de créditos tributários a título de CPRB nas DCTF, a inclusão da dívida fiscal relativa a diversos tributos em parcelamento especial e o registro dos valores correspondentes na escrita fiscal da empresa não suprem a exigência legal do pagamento tempestivo da contribuição para a manifestação da opção.

O contribuinte apurou receita bruta desde janeiro nos dois anos (2016 e 2017). Então, para exercer a opção pela tributação substituta, deveria ter realizado o pagamento tempestivo da CPRB do mês de janeiro de cada ano. Como não fez os pagamentos, então esteve sujeito à tributação sobre a folha de pagamento em ambos os anos.

Diante do exposto, o regime tributário a que o contribuinte se sujeitou em 2016 e 2017 foi o incidente sobre a folha de pagamento.

Como se vê – e em resumo – a DRJ manteve a glosa perpetrada pela Fiscalização neste particular, amparando-se, para tanto, no conteúdo da Solução de Consulta COSIT nº 14/2018, segundo a qual *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.*

Pois bem!

A matéria em análise foi objeto de exame por este Colegiado na sessão de julgamento realizada em 10 de novembro de 2022. Assim, socorro-me aos escólios da Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, consubstanciado no Acórdão nº 2402-010.874, *in verbis*:

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 art. 9º, § 13, da Lei nº 12.546/2011 determina que a opção irrevogável 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.

Consta na Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 5 de novembro de 2018, que 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, em atenção ao art. 9º, § 13, da Lei nº 12.546/2011.

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)

Ocorre que, em 06/06/2022, foi publicada a Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022, para reformar, integralmente, a Solução de Consulta Interna nº 14, de 2018 e determinar que, ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011¹, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB.

Confira-se:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias.

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

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo – atualmente, a

¹ 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.

Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

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

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

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

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

Extraí-se da Solução de Consulta Interna Cosit nº 3/2022 que 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.

No caso em análise, tendo a Contribuinte declarado / confessado os débitos de CPRB nas respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), resta superado o primeiro fundamento da glosa perpetrada pela autoridade administrativa fiscal.

Do Direito de Opção de acordo com a Atividade Econômica

No que tange ao direito de opção de acordo com a atividade econômica, a Contribuinte, em sua peça recursal, reiterando os termos da impugnação, defende que:

Avançando-se para uma segunda vertente questionadora envolvida por esta pretensão recursal, é de se aclarar desde logo que se decidiu o ora recorrido v. acórdão/DRJ, que “A Autoridade Tributária demonstrou, por meio da segregação das receitas auferidas pelo contribuinte, constantes na sua escrita contábil, que a sua atividade principal nos dois anos [2016 e 2017] foi o transporte municipal de alunos para a Secretaria de Educação do Município, correspondente ao CNAE 49.29-9-01”. E, por assim afirmar, sustenta a recorrida decisão que tal atividade econômica não se encontra abrangido pelo rol de aplicação da CPRB.

Ocorre que há prova nos autos, sem prejuízo da possibilidade de produção de outras tantas provas no curso deste contencioso administrativo, mesmo em sua fase recursal, que demonstram que a atividade preponderante do contribuinte está sim vinculada àquelas autorizadas por Lei à faculdade de optar pelo regime substitutivo/CPRB.

Já alegou o contribuinte no curso do procedimento fiscal prévio à lavratura do deliberado Despacho Decisório que:

a) No caso concreto, esclarecemos que o ‘CNAE 49.29-9-99’, funciona como uma divisão genérica de empresas de TRANSPORTE DE PASSAGEIROS, uma vez que existem ramificações diversas na classificação ‘PASSAGEIROS’, como identificado em nosso DRE.

Nestes casos, a classificação contábil não se mistura com a classificação dos CNAE’s das receitas relativas à desoneração, cadastrados como secundário, fazem parte em um todo da receita da empresa:

49.22-1-01 - Transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, intermunicipal, exceto em região metropolitana;

49.29-9-01 - Transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento, municipal;

49.21-3-01 - Transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal;

49.21-3-02 - Transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, intermunicipal em região metropolitana.

b) Todos esses CNAE's, acima se enquadram nas receitas desoneradas, cumpre informar de SERVIÇOS PRESTADOS PARA PREFEITURAS, como por exemplo:
- TRANSPORTE MUNICIPAL DE ALUNOS, que é uma receita "desonerada", na classificação contábil entra como FRETAMENTOS, pelo simples fato de a prefeitura exigir a emissão de Nota fiscal em separado do Transporte Municipal Regular, uma vez que parte da receita pública deste transporte é da Secretaria da Educação do Município.

Estes esclarecimentos prestados à fiscalização, aos quais se reporta o contribuinte como parte integrante deste recurso voluntário, são juridicamente fortes e suficientemente claros para validar a sujeição da opção do contribuinte ao regime substitutivo/CPRB, observada a sua atividade econômica preponderante como abrangida sim pelo rol legal de aplicação da CPRB

Assim, reportando-se à documentação juntada aos autos e quanto mais argumentado a respeito pelo contribuinte, e, insistindo o contribuinte para que seja tal documentação analisada, agora, pelo CARF, com a esperança de que com a sua isenção e tecnicismo seja alcançada uma conclusão diversa à fiscal ora recorrida, é de se requerer e esperar que seja percebida a correção da atitude do contribuinte quanto a sua opção ao regime substitutivo/CPRB, com o consequente provimento desta pretensão recursal.

Sobre o tema, a DRJ destacou e concluiu que:

A Lei nº 12.546/2011 estabelece que a sujeição das empresas à CPRB com base no enquadramento no CNAE deve ser realizada com base na atividade principal:

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

[...]

§ 9º As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não lhes sendo aplicado o disposto no § 1º.

§ 10. Para fins do disposto no § 9º, a base de cálculo da contribuição a que se referem o caput do art. 7º e o caput do art. 8º será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades.

A Autoridade Tributária demonstrou, por meio da segregação das receitas auferidas pelo contribuinte, constantes na sua escrita contábil, que a sua atividade principal nos dois anos foi o transporte municipal de alunos para a Secretaria da Educação do Município, correspondente ao CNAE 49.29-9-01 (transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento, municipal). Essa foi a atividade na qual a empresa auferiu a maior receita, tendo naturalmente sido faturada em separado do transporte rodoviário coletivo de passageiros com itinerário fixo, chamado pelo impugnante como "transporte municipal regular".

Na peça impugnatória, a empresa ratificou as alegações apresentadas durante o procedimento fiscal, no sentido de realizou as atividades correspondentes aos códigos da CNAE 49.22-1-01, 49.29-9-01, 49.21-3-01 e 49.21-3-02 e de que eles "fazem parte em um todo da receita da empresa" e "se enquadram nas receitas desoneradas".

A argumentação da empresa não procede porque a lei é clara e expressa ao determinar que a possibilidade da sujeição à CPRB deve considerar estritamente o CNAE da atividade principal do contribuinte. A lei admite a opção pela CPRB para a empresa do ramo de transporte rodoviário coletivo de passageiros cuja atividade principal corresponda à classe da CNAE 4921-3 ou 4922-1 como o correspondente à sua atividade principal. A redação legal à época era a seguinte:

Art. 7º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas

nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei nº 13.161, de 2015)

[...]

III - as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

Apesar de realizar algumas atividades abrangidas pelas classes 4921-3 e 4922-1, a classe CNAE da atividade principal da empresa nos dois anos-calendário foi 4929-9, que não está abrangida pela desoneração da folha de pagamento.

Não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância neste particular.

De fato, conforme destacado pela autoridade administrativa fiscal, a *atividade principal cadastrada pelo sujeito passivo junto à RFB é vinculada ao CNAE “49.29-9-99 - Outros transportes rodoviários de passageiros não especificados anteriormente” (...) sendo que os CNAEs 4921-3 e 4922-1, que permitem a opção do sujeito passivo ao regime substitutivo, foram cadastrados junto à RFB como atividades econômicas secundárias, conforme Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral emitido em 14/11/2019 (fls. 511/512).*

Neste espeque, considerando que a própria lei do regime substitutivo define atividade econômica principal como aquela de maior receita auferida ou esperada (§ 9º do art. 9º da Lei n. 12.546/2011), o sujeito passivo foi intimado a vincular as receitas auferidas em 2016 e 2017 aos respectivos CNAEs, conforme Termo de Intimação Fiscal SAORT n. 2019/84 (fls. 486/489).

Registre-se pela sua importância que, conforme sinalizado pela Fiscalização, na DRE do sujeito passivo constam os seguintes tipos de receitas:

TIPO DE RECEITA	2016	2017	CNAE
PREST.SERVICOS RODOVIARIOS	16.795.236,49	15.708.836,09	?
PREST.SERVS.INTERMUNICIPAL-ART	88.195.553,65	88.972.044,67	?
PREST.SERVS.INTERMUNICIPAL-EMT	22.136.737,18	22.639.799,33	?
PREST.SERVS TRANSP URBANOS	50.408.113,12	33.388.962,28	?
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS S	110.980,06	154.705,31	?
PREST. DE SERVICOS PUBLICOS	177.646.620,50	160.864.347,68	
ENCOMENDAS E BAGAGENS	200.128,00	187.131,83	?
PREST.SERV.FRETAMENTO-AGRICOLA	10.415.347,07	9.041.035,73	?
PRESTACAO SERVICOS EXCURSAO	6.476.020,29	6.511.974,45	?
PRESTACAO SERVICOS FRETAMENTO	174.375.234,75	143.659.644,35	?
PRESTACAO SERVICOS PRIVADOS	191.466.730,11	159.399.786,36	
RECEITA DE SERV.OPERACIONAIS	369.113.350,61	320.264.134,04	

Intimado a vincular cada tipo de receita com os respectivos códigos CNAEs, a Contribuinte ficou-se inerte neste particular.

Conforme exposto linhas acima, *somente as receitas obtidas por empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, objeto dos CNAEs da classe n. 4921-3 e 4922-1, enquadram-se na contribuição substitutiva, em razão do disposto no inciso III do art. 7º da Lei n. 12.546/2011.* Assim, não se enquadram na contribuição substitutiva, por ausência de previsão legal, as receitas auferidas sob o regime de fretamento objeto dos CNAE 4929-9-01.

Não procede, pois, a alegação do sujeito passivo de que o transporte municipal de alunos é uma receita desonerada. Sendo contratado referido transporte sob o regime jurídico de fretamento (eventual ou contínuo), as respectivas receitas não se enquadram nos CNAEs da classe 4921-3 e 4922-1.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior