



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.720329/2020-67
ACÓRDÃO	2302-003.896 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IRTHA ENGENHARIA S/A EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irrevogável, 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.

CPRB. AUSÊNCIA DE OPÇÃO VÁLIDA.

A ausência de opção válida ao regime de apuração CPRB impede o contribuinte de fazer seus recolhimentos previdenciários por esse regime, sob pena de autuação fiscal.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para reconhecer a adesão à CPRB referente ao ano de 2016. Vencido o relator que deu provimento total ao recurso. Designado redator o conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa.

Sala de Sessões, em 6 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Freitas de Souza Costa, Joao Mauricio Vital (substituto[a] integral), Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo à contribuição previdenciária tendo em vista a verificação do cumprimento das obrigações tributárias que deixaram de ser recolhidas em razão do ajuste indevido, realizado no campo “Compensação” da GFIP, relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta em substituição à Contribuição Previdenciária Patronal sobre a folha de pagamento, no período de 01/01/2016 a 31/12/2017.

De acordo com o Relatório Fiscal:

No parágrafo 13 do artigo 9º, Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, determina que a opção pela tributação substitutiva prevista no art. 7º 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 irrevogável para todo o ano calendário.

(...)

Conforme documentos apresentados em atendimento à intimação e consultas aos sistemas informatizados, a empresa IRTHA ENGENHARIA S/A, CNPJ 05.459.880/0001-82, não realizou o pagamento em janeiro dos respectivos anos calendários de 2016 e 2017 do Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, código de receita 2985 (Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta – Art. 7º da Lei 12.546/2011), nos termos do parágrafo 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011.

Destaca que, uma vez que a opção pela sistemática da CPRB não foi regularmente efetuada, tem-se por equivocadas as informações apostas no campo “Compensação” das Gfip analisadas no período objeto do procedimento fiscal, cuidando o crédito tributário em tela do lançamento de tais informações indevidas.

Após a impugnação foi proferido o Acórdão 16-97.567 - 13ª Turma da DRJ/SPO , mantendo o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso (efls. 271/299), onde alega em síntese:

Que a manifestação tempestiva e expressa de opção pela CPRB através de suas obrigações acessórias e posteriormente por meio dos pagamentos, não deixam qualquer dúvida acerca da opção da Recorrente pelo recolhimento da CPRB nos anos de 2016 e 2017.

Afirma que ao preencher e enviar suas obrigações acessórias mensais (DCTFs) relativa, por exemplo, ao mês de janeiro de 2016, a Recorrente informou, de maneira expressa, sua opção pelo recolhimento da CPRB para todo o ano-calendário tanto no campo de informações gerais, como na constituição do débito a título da referida contribuição, conforme reprodução das DCTF's atualmente vigentes.

Já em relação ao exercício de 2017, verifica-se a adesão da Recorrente à CPRB por meio das informações prestadas em GFIP referente ao mês de janeiro daquele ano, e aos recolhimentos de CPRB realizados no curso do ano, e desconsiderados pela fiscalização;

Que em razão de dificuldades financeiras enfrentadas pela Recorrente (atualmente em recuperação judicial), os débitos apurados não puderam ser pagos em seus respectivos vencimentos por indisponibilidade de recursos para o referido adimplemento.

Em que pese tenham os referidos débitos sido regularizados mediante a sua inclusão no parcelamento da MPV nº 766/2017, não há dúvidas de que sua constituição se deu no momento da opção da empresa pelo regime substitutivo (inclusive com a transmissão das obrigações acessórias da Recorrente como a DCTF, DCTF web, GFIP/SEFIP e outras), fato que, por si só, é suficiente para a formalização da opção pelo recolhimento da contribuição substitutiva.

Informa que o E. STJ, no julgamento do Recurso Especial pela sistemática dos Recursos Repetitivos (art. 543-C do CPC/73) de observância obrigatória para os Tribunais judiciais e órgão de julgamento administrativo, firmou entendimento de que *“a entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF - constitui o crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência, habilitando-a ajuizar a execução fiscal”*.

Que no presente caso, ao transmitir as GFIP's de 2016 e 2017 e as DCTF's (dentre outras obrigações acessórias) com a indicação da CPRB devida nos referidos exercícios de janeiro, a Recorrente (i) realizou de forma inequívoca a opção pelo recolhimento das contribuições previdenciárias na modalidade substitutiva e (ii) constituiu o crédito tributário sob a sistemática do art. 7º da Lei nº 12.546/11.

Questiona a interpretação contida no Acórdão recorrido aduzindo não restar dúvidas de que o fato de o mero atraso no pagamento da exação implicar na completa exclusão do contribuinte do regime de recolhimento mais benéfico, representa verdadeira ofensa à Razoabilidade e Proporcionalidade.

Colaciona decisões judiciais.

Destaca também que ao se analisar o art. 9º, §13, da Lei nº 12.546/2011 que estabelece que *“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”*, verifica-se uma contradição na conclusão adotada pelo Acórdão recorrido.

Aduz que, no momento do presente lançamento, os débitos de CPRB de janeiro de 2016 já se encontravam quitados no parcelamento (PRT), não há qualquer dúvida quanto a validade da opção realizada pela Recorrente, sendo a autuação totalmente descabida.

Que a RFB ao analisar e deferir a consolidação do parcelamento formulado pela Recorrente, expressamente reconheceu a validade, existência e liquidez dos débitos de CPRB declarados relativos às competências de 2016, ato que, por decorrência lógica, implica no reconhecimento da opção da Recorrente pelo recolhimento da CPRB.

Defende que uma vez fixado o critério jurídico por parte da RFB, tal não pode ser alterado para as competências passadas, sob pena de violação ao disposto no art. 146 do CTN;

Diz que impedir a opção da Recorrente pelo recolhimento da CPRB, em razão do atraso no pagamento dos valores apurados a esse título para janeiro de 2016 e 2017, revela-se, em última análise, contrário aos princípios da boa-fé, razoabilidade e proporcionalidade;

Destaca o entendimento sumulado do STF por meio dos enunciados nº 70, 323 e 547, bem como o da Súmula 127 do STJ, que sustenta, justamente, a vedação à utilização, pela Fazenda Pública, de meios coercitivos indiretos para obrigar os contribuintes ao pagamento de tributos, impedindo, assim, que o poder público crie óbice direto ou indireto à atividade profissional ou econômica do contribuinte, apenas com a finalidade de ver adimplida obrigação tributária.

Alternativamente defende a impossibilidade da sua exigência sobre os valores pagos pela Recorrente a seus empregados a título de rubricas de natureza indenizatória.

No caso concreto, os valores dos pagamentos feitos a título de (i) horas extras e seu respectivo adicional; (ii) férias gozadas; (iii) descanso semanal remunerado; (iv) adicional de domingo e feriados; (v) adicional noturno; (vi) adicional de insalubridade; (vii) adicional de periculosidade; (viii) faltas justificadas/legais ou licenças remuneradas; (ix) salário maternidade e licença paternidade; (x) vale alimentação em dinheiro ou ticket; (xi) adicional de transferência; (xii) aviso prévio indenizado; (xiii) adicional de férias (1/3 de férias); (xiv) auxílio acidente/doença; não são habituais, uma vez que o pagamento dessas verbas depende de acontecimentos e circunstâncias específicas e não previsíveis para acontecer.

Que caso se entenda pela procedência do presente auto de infração, deve-se ao menos, reconhecer a possibilidade de dedução dos valores já pagos pela Recorrente a título de CPRB do montante exigido a título de Contribuição Previdenciária Patronal.

Questiona a aplicação da multa e juros.

Ao fim requer que seja julgando totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

O recurso é tempestivo e atendo aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

No presente caso a autuação foi motivada por entender a autoridade fiscal que a recorrente não havia efetuado a opção pelo recolhimento das contribuições previdenciárias com base na receita bruta (CPRB), o que se daria, conforme exposto na legislação que rege a matéria, pelo pagamento tempestivo das contribuições devidas na primeira competência do ano, pagamento este inexistente. O mérito do recurso consiste em saber se a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) somente pode ser exercida com o pagamento.

Conforme relatado acima, de acordo com o Relatório fiscal a empresa não fez a opção pela CPRB para os exercícios de 2016 e 2017, devendo recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212/91, ou seja, contribuir com a alíquota de 20% sobre as remunerações dos segurados empregados e segurados contribuintes individuais, constantes da folha de pagamento.

A decisão guerreada concordou com a fiscalização mantendo o lançamento.

Ocorre que os entendimentos exarados na Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 14, de 05/11/2018, no sentido de que a opção se daria apenas pelo pagamento tempestivo da CPRB devida no mês de janeiro de cada ano, foi alterado com a publicação da SCI COSIT nº 3, de 27/05/2022, posterior ao julgamento de primeira instância, que, de forma diversa, reconheceu a confissão dos valores em DCTF como suficiente para opção pela CPRB, reformando integralmente a Solução de Consulta Interna nº 14, de 2018.

Cabe frisar que, conforme se depreende do que foi discutido no presente processo administrativo, não há qualquer controvérsia instaurada acerca da correta declaração dos valores devidos a título de CPRB das competências em discussão na DCTF ou na DCTFWeb, conforme o período.

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

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

(...)

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

10. A norma jurídica formada pela conjugação de regras que disciplinam a opção pelo lucro presumido e de regras que regulamentam a entrega de declarações, além de atender a um exame lógico-jurídico da matéria, prestigia mais a adequação entre meios e fins, tendo em vista que autoriza o administrado a exercer o seu direito de opção mediante a utilização de instrumentos alternativos sem, contudo, prejudicar a fiscalização tributária.

11. Isso porque, conforme previsão legal, a opção exercida pelo contribuinte será irrevogável para todo o ano-calendário, o que exclui a possibilidade de posterior retificação de documento de arrecadação de receitas federais relativo a pagamento já efetuado ou de declaração já apresentada – há uma preclusão lógica que limita o exercício do direito.

12. Neste ponto, cumpre verificar se os critérios interpretativos utilizados na Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008, são também aplicáveis ao tema em análise, considerando-se o dever de coerência da administração tributária em suas sucessivas manifestações.

13. Entende-se que os fundamentos estabelecidos na Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008, podem ser utilizados na presente Solução de Consulta Interna, com as adaptações necessárias, pelas seguintes razões: (1) os tributos federais estão sujeitos a semelhantes procedimentos de confissão e pagamento; (2) tanto no caso do IRPJ quanto no caso da CPRB, o legislador prestigiou o pagamento como elemento de manifestação de opção do regime; (3) em ambos

os casos, a interpretação sistemática da legislação conduz a uma norma jurídica mais ampla do que aquela extraível de um único dispositivo legal; e (4) as distinções existentes entre os regimes não são suficientes para justificar tratamento diferenciado.

14. Possível admitir, portanto, que a opção pela CPRB possa ser realizada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo – atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

15. Trata-se de norma jurídica extraída da conjugação dos seguintes dispositivos legais:

Lei nº 12.546, de 2011.

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

(...)

§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano calendário. (Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015) Decreto-Lei nº 2.124, de 1984.

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito. Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (...)§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003) (grifado)¹⁶. Adotada a premissa acima, resta analisar se há outras limitações (além da impossibilidade de retratação) que condicionem o exercício desse direito.

17. Inicialmente, cabe observar que, quando o legislador pretendeu estabelecer um termo final para a manifestação da opção pela CPRB, o fez expressamente, conforme se depreende dos seguintes dispositivos da Lei nº 12.546, de 2011:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2023, poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei nº 14.288, de 2021).

(...)

§ 7º As empresas relacionadas no inciso IV do caput poderão antecipar para 4 de junho de 2013 sua inclusão na tributação substitutiva prevista neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 8º A antecipação de que trata o § 7º será exercida de forma irretroatável 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 irretroatável 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)¹⁸. Ressalvadas as hipóteses acima declinadas, não é possível extrair da legislação específica do tributo, ou mesmo da legislação conexa, um prazo final para o exercício do direito de opção pela CPRB.

19. A entrega intempestiva de declarações ou o pagamento do tributo após o prazo de vencimento sujeita o contribuinte a sanções próprias que não incluem a preclusão do direito de exercício de opção.

20. Embora não haja prazo para a manifestação da opção, cabe ressaltar que, uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos, tendo em vista que, nesse caso, restará configurada a preclusão decorrente da omissão do sujeito passivo e da perda de sua espontaneidade, tendo em vista o disposto no Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

21. Para concluir a análise, registre-se que o alinhamento aos fundamentos contidos na Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008, enseja a reforma da Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 2018. Conclusão 22. Com base no exposto, conclui-se que:

22.1. A opção pela CPRB pode ser manifestada, de forma expressa e irrevogável, 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.

Como se vê, a própria administração tributária já revisitou seu entendimento de que a opção pela CPRB se daria exclusivamente pelo pagamento tempestivo, alterando-o sob fundamentos sólidos, quais sejam: i) o § 13 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, não estabelece expressamente a tempestividade do pagamento inicial; e ii) a manifestação inequívoca do contribuinte deve ser considerada com base nas declarações por ele prestadas por meio da DCTFWeb, instrumento de confissão do crédito tributário, que torna o declarante responsável pelo débito confessado.

Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa, redator designado

Parabenizo o ilustre Relator pelo excelente voto, com o qual me alinho quanto ao cancelamento da autuação referente ao ano-calendário de 2016. Contudo, divirjo de seu entendimento quanto ao cancelamento da autuação do ano-calendário de 2017, pelos motivos a seguir expostos.

O mérito do recurso voluntário não consiste em saber se a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) somente pode ser exercida com o pagamento. Tal questão restou superada pelos normativos supervenientes à autuação, expedidos pela própria RFB, e já citados no voto do relator. O cerne da questão que se coloca é se o contribuinte teria ou não feito uma hábil adesão à CPRB, tendo em vista a normatização superveniente. Inicialmente, cumpre resgatar alguns aspectos centrais da autuação realizada.

As conclusões do Auditor-Fiscal quanto à adesão, ou não, do contribuinte à CPRB, estão expressas no Relatório Fiscal do Auto de Infração e, à luz dos normativos vigentes à época, ele chegou à correta conclusão de que não teria havido a necessária adesão válida à CPRB, que permitisse ao contribuinte adotar o referido regime de apuração de contribuições previdenciárias para os anos de 2016 e 2017.

A opção pelo regime da CPRB se concretiza com o pagamento da contribuição de janeiro ou, na hipótese de ausência de receita neste mês, na primeira competência que houver receita proveniente de vendas. Este recolhimento teve interpretação restritiva pela RFB, não sendo possível a opção com pagamento em atraso, nem com a simples confissão em DCTF, conforme a Solução de Consulta Interna, nº 14, de 05 de novembro de 2018, emitida pela Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil – Cosit.

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 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.

Dada a nova interpretação legal adotada pela RFB, cujos efeitos retroagem à época dos fatos, este colegiado constatou que à e-fl. 116 há a comprovação de que houve opção válida para o ano de 2016, afastando a autuação.

Contudo, o mesmo não ocorre para o ano de 2017. A autuação fiscal sobre o ano de 2017 deve ser mantida por falta de opção válida.

À e-fl 138 há a NÃO OPÇÃO PELA CPRB! Portanto, houve uma não opção, ou seja, uma renúncia expressa à adoção da apuração pela CPRB.

À e-fl 156 há GFIP, que não é documento constitutivo do crédito, e às e-fls 233 e 234 há pagamentos apenas do mês de outubro/2017 em diante. Mesmo no parcelamento identificado não há o pagamento de janeiro de 2017. Logo, não apenas não houve uma opção válida à CPRB, como houve uma renúncia expressa (“não opção”) a essa forma de apuração.

Diante desses fatos, mesmo considerando a normatização superveniente, não há como afastar a autuação sobre o ano de 2017.

CONCLUSÃO

Voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a autuação referente ao ano-calendário de 2016.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa