



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.730761/2019-75
ACÓRDÃO	2302-003.879 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CCD TRANSPORTE COLETIVO S.A. EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2016

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

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

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 2 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os julgadores, Marcelo Freitas de Souza Costa, Honório Albuquerque de Brito (substituto integral), Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Mario Hermes Soares Campos (substituto integral), Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz e Alfredo Jorge Madeira Rosa (Presidente). Ausente o conselheiro Johnny Wilson Araujo Cavalcanti, substituído pelo conselheiro Mario Hermes Soares Campos.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo à contribuição previdenciária patronal sobre folha de pagamento prevista nos incisos I e III do artigo 22 Lei 8.212/91 no período de 12/2015 a 12/2016.

De acordo com o Relatório Fiscal, no período acima mencionado, a empresa não formalizou, da maneira legalmente determinada - conforme estabelecido no §13 do art. 9º da Lei 12.546/11 - a opção pelo regime de tributação que lhe permitiria recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) em substituição às contribuições previdenciárias patronais sobre a folha de pagamentos previstas nos incisos I e III da Lei 8.212/91, e, portanto, não poderia promover o “ajuste decorrente da CPRB” em GFIP, estando assim obrigada ao recolhimento da CPP prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei 8.212/91, e o ajuste decorrente da CPRB promovido por ela nas suas GFIP restou incorreto.

Afirma ainda que além de deixar de formalizar a opção pela CPRB, na forma legalmente prevista, a empresa não efetuou nenhum recolhimento desta contribuição, embora tenha informado na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) débitos relativos a este tributo.

Informa que em função de não ter formalizado a opção pela CPRB, na forma prevista na legislação, para as competências dezembro/2015, janeiro/2016 e janeiro/2017, restou obrigada ao recolhimento das contribuições previdenciárias patronais de que tratam os incisos I e III do art. 22 da Lei 8.212/91, para todas as competências do período dez/2015 a dez/2017.

Após a impugnação, foi proferido o Acórdão 15-50.407 - 7ª Turma da DRJ/SDR, mantendo o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso, onde alega em síntese:

Que a recorrente CCD agiu dentro dos ditames da lei, de modo que não se justifica a transferência para o regime padrão-ordinário, nos termos dos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/91.

Entende pela nulidade do Acórdão pela ocorrência de cerceamento de defesa, uma vez que indeferido o pedido da recorrente CCD de produção de prova documental e pericial.

Que a recorrente CCD instruiu a impugnação ao Auto de Infração apresentada com os Recibos de Entrega de Escrituração Fiscal Digital – Contribuições (EFD – Contribuições), DCTFs e guia DARF, com o objetivo de demonstrar a tempestiva opção pelo regime da CPRB (fls. 58 -112).

Sustenta que o § 13º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011, ao fixar as diretrizes do regime de substituição pela receita bruta, nada dispôs acerca do prazo para realização do pagamento;

Informa que a recorrente declarou – e portanto, confessou - os débitos no período fiscalização tendo como base de cálculo a receita bruta (conforme Recibos de Entrega de Escrituração Fiscal Digital – Contribuições acostados às fls. 59-112)

Que, com a autorização do sistema da RFB, a recorrente CCD logrou êxito ao realizar pagamento da contribuição sob o regime da receita bruta, conforme DARF anexa às fls. 112, o que contraria toda a lógica sustentada pela d. Fiscalização e enseja, portanto, o provimento do recurso.

Defende que a imposição de circunstância jurídica mais gravosa ao contribuinte pelo inadimplemento da obrigação tributária é circunstância não admitida pela jurisprudência, conforme disciplinou a Súmula nº 430 do C. STJ. Cita referida Súmula.

Argumenta que a Solução de Consulta COSIT nº 14/2018, utilizada pela d. Autoridade Fiscal e pela D. Delegacia de Julgamento como fundamento para embasar a autuação fiscal, foi publicada em 05/11/2018, e, portanto, inaplicável aos fatos geradores sob fiscalização, porquanto posterior a eles.

Entende que quando muito, deverá prevalecer tão somente a multa de mora, caso configurado o inadimplemento no cumprimento da obrigação tributária ao tempo de seu vencimento, no patamar de 20%.

Ao fim requer a procedência do recurso para declarar a nulidade do Acórdão ou que no mérito:

(i) Seja declarada a insubsistência do Auto de Infração, porquanto (i) preenchidos os critérios formal e material para que se configure a adesão ao recolhimento pela receita bruta; (ii) flagrante a violação ao art. 3º do CTN; (iii) a Solução de Consulta COSIT nº 14/2018, utilizada como fundamento para embasar a autuação, foi publicada em momento posterior à ocorrência dos fatos geradores objeto de fiscalização, sendo, portanto, inaplicável ao caso concreto;

(ii) Sucessivamente, seja afastada a multa de ofício ou, sucessivamente, seja sua incidência limitada à diferença entre o montante declarado/confessado e o montante apurado pela d. Fiscalização.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

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

Das Preliminares de Nulidade

Quanto às preliminares de nulidade entendo não caber razão ao recorrente.

Pois bem, há de se constatar que todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/ 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração, a saber:

Art. 10. O auto de infração será lavado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I- a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura III -a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V- a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias;

VI -a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No tocante aos aspectos relativos à nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 59. São nulos.

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa. No caso em tela, observa-se que o auto de infração contém os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, bem como Acórdão restou devidamente fundamentado, não ensejando declaração de nulidade.

Portanto, rejeito as preliminares.

Do Mérito

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 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 irretratável para todo o ano-calendário, o que exclui a possibilidade de posterior retificação de documento de arrecadação de receitas federais relativo a pagamento já efetuado ou de declaração já apresentada – há uma preclusão lógica que limita o exercício do direito.

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

13. Entende-se que os fundamentos estabelecidos na Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008, podem ser utilizados na presente Solução de Consulta Interna, com as adaptações necessárias, pelas seguintes razões: (1) os tributos federais estão sujeitos a semelhantes procedimentos de confissão e pagamento; (2) tanto no caso do IRPJ quanto no caso da CPRB, o legislador prestigiou o pagamento como elemento de manifestação de opção do regime; (3) em ambos os casos, a interpretação sistemática da legislação conduz a uma norma jurídica mais ampla do que aquela extraível de um único dispositivo legal; e (4) as distinções existentes entre os regimes não são suficientes para justificar tratamento diferenciado.

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

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

Lei nº 12.546, de 2011.

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei: (...)§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o

pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano calendário. (Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015) Decreto-Lei nº 2.124, de 1984.

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

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

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

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

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

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

§ 8º A antecipação de que trata o § 7º será exercida de forma irretratável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição substitutiva prevista no caput , relativa a junho de 2013. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)§

9º Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do caput as seguintes regras: (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

III - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de junho de 2013 até o último dia do terceiro mês

subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto na forma do caput, como na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vide Lei nº 13.161, de 2015)

(...)

§ 10. A opção a que se refere o inciso III do § 9º será exercida de forma irretratável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição previdenciária na sistemática escolhida, relativa a junho de 2013 e será aplicada até o término da obra. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

18. Ressalvadas as hipóteses acima declinadas, não é possível extrair da legislação específica do tributo, ou mesmo da legislação conexa, um prazo final para o exercício do direito de opção pela CPRB.

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

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

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

(...)

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

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

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

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

22.3. Uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de apuração, confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos; e 22.4. Cumpre reformar, integralmente, a Solução de Consulta Interna nº 14, de 2018.

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.

Desta forma, o fato de que a não confissão das contribuições discutidas (contribuições previdenciárias) em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFIPs) ou em DCTFWeb, a depender do período, se deu exatamente pela confissão da CPRB na DCTF ou na DCTFWeb.

Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e no mérito dar provimento ao recuso.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa