



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.731264/2019-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-011.407 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2024
Recorrente AUTO VIACAO SAO JOSE DOS PINHAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2016, 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 irretratável, por meio de i) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais, ou (ii) por meio da confissão do tributo devido, mediante entrega de declaração ou parcelamento firmado junto à RFB.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Paulo Cesar Mota e Diogo Cristian Denny (Presidente). Ausente o Conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro.

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de processo de Impugnação em face da obrigação tributária relativa a Contribuições Previdenciária apurada mediante Auditoria Fiscal que resultou no

lançamento de crédito fiscal lavrado na data de 14/11/2019, referente ao período de apuração de 01/2016 a 12/2017 resumidos nos seguintes demonstrativos:

LANÇAMENTO FISCAL

Em resumo, segundo o Relatório Fiscal (fl. 11-14), e demais relatórios integrantes e complementares, foram consignados os seguintes pontos acerca do procedimento fiscal:

OPÇÃO PELA CPRB

4. A opção pelo regime substitutivo da CPRB, previsto na lei nº 12.546/2011, se efetiva unicamente por meio do pagamento da contribuição incidente sobre a receita de janeiro de cada ano, conforme previsto no §13 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 e no inciso II do §6º do art. 1º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.436/2013 .

[...]

5. Assim, de acordo com a lei nº 12.546/2011, até a competência novembro/2015 a CPRB tinha caráter impositivo, ou seja, era obrigatória para as empresas que estivessem enquadradas nos artigos 7º e 8º desta lei.

6. No entanto, com a entrada em vigor da lei nº 13.161/2015, a CPRB passou a ser facultativa, devendo o contribuinte interessado formalizar a opção por meio do pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta de janeiro de cada ano, tornando-se esta opção irrevogável para todo o ano-calendário.

[...]

8. Portanto, para formalizar a opção pela CPRB para o ano de 2016 a empresa deveria ter efetuado o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa ao mês de janeiro/2016, com vencimento para o dia 20 de fevereiro de 2016, e assim também para o ano de 2017, com o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa ao mês de janeiro daquele ano.

9. Vale reforçar que, segundo a lei nº 13.161/2015, a opção pela CPRB se dá exclusivamente pelo pagamento do tributo relativo à receita bruta de janeiro de cada ano, sendo esta uma faculdade do contribuinte, não havendo, na lei ou instrução normativa da RFB que a regulamenta, qualquer outra possibilidade de formalização desta opção. Irrelevante para tal opção a declaração da CPRB pelo sujeito passivo em suas DCTFs.

10. Ocorre que, em vez de formalizar a opção pela CPRB para os anos de 2016 e 2017 da maneira legalmente estabelecida - por meio do pagamento deste tributo sobre a receita de janeiro de cada um destes anos - a empresa optou por efetuar o parcelamento da referida CPRB, de forma espontânea, junto à RFB.

Entretanto, não prestou nenhum esclarecimento a respeito desta documentação apresentada, parte do anexo I. De qualquer forma, é importante deixar claro que não há qualquer sustentação normativa para que o contribuinte formalize sua opção pela CPRB por meio do parcelamento destas contribuições.

[...]

12. Ressalta-se que as “colunas” supracitadas referem-se às planilhas “MATRIZ” e “FILIAL” do arquivo em Excel “COMPENSAÇÃO CPRB” (anexo III), apresentado pelo contribuinte a esta fiscalização em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal.

13. Importante registrar ainda que a RFB já se manifestou claramente sobre a questão da formalização da opção pela CPRB, por meio da Solução de Consulta Interna nº 14-COSIT, de 05 de novembro de 2018, cuja ementa assim dispõe: “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”.

14. Conforme toda a definição normativa detalhada nos itens anteriores, a formalização da opção pela CPRB para o ano de 2016 e seguintes efetiva-se apenas com o pagamento da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta de janeiro de cada ano, por meio de DARF específico, inexistindo previsão legal a sustentar que o parcelamento poderia ser também uma forma de se exercer tal opção.

15. Assim, a Auto Viação São José dos Pinhais Ltda, em função de não ter formalizado, da maneira prevista pela respectiva legislação de regência, a opção pela CPRB, mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta dos meses de 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 n.º 8.212/191, que são aquelas incidentes sobre as remunerações de empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

INFORMAÇÃO INDEVIDA DE AJUSTE DA CPRB EM GFIP

16. As contribuições previdenciárias patronais (CPP) objeto do lançamento fiscal ora relatado são aquelas incidentes sobre as remunerações dos empregados e contribuintes individuais da empresa autuada, previstas nos incisos I e III do art. 22 da lei n.º 8.212/191, e que foram objeto de ajuste (redução) indevido por meio da declaração mensal de seus respectivos valores no campo “compensação” das GFIPs do período 01/2016 a 12/2017 e relacionados na coluna “ 20% INSS EMPRESA” das planilhas “MATRIZ” e “FILIAL” do anexo III.

17. Nos esclarecimentos prestados à fiscalização em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 01 (anexo IV), a empresa informou que do montante total compensado em GFIP uma parte se referia a valores que não diziam respeito à Lei 12.546/2011, manifestando-se da seguinte forma:

18. Estas compensações, também declaradas pela empresa em suas GFIPs, não foram objeto de análise no procedimento fiscal. No auto de infração objeto deste relatório fiscal, portanto, foram lançadas apenas as contribuições previdenciárias patronais decorrentes do ajuste indevido de CPRB feito nas GFIPs, conforme valores reconhecidos pela própria empresa no anexo III.

CIENTIFICAÇÃO

Houve aperfeiçoamento do presente lançamento mediante a cientificação do sujeito passivo (fl. 33), realizada por meio postal (via AR) na data de 20/11/2019.

IMPUGNAÇÃO

O sujeito passivo apresentou Impugnação (fl. 40-54), na data de 18/12/2019 (TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA, fl. 38) com a juntada de documentos comprobatórios e alegação cujos pontos relevantes para apreciação do litígio são os seguintes:

III.I PRELIMINARES DE DIREITO

A) NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO.

O demonstrativo de apuração (fls. 4/5 do procedimento administrativo) não demonstra a base de cálculo e alíquota por força da qual foi gerado o suposto crédito tributário lá descrito, incluindo-se multa de 75% no referido montante.

Sem esses elementos a contribuinte sequer tem condições de realizar o cálculo do tributo e a própria defesa. Não se sabe o que compõe o valor final do tributo supostamente devido.

Inclusive, esse é um dos requisitos fundamentais do auto de infração, cuja falta leva à sua nulificação/anulabilidade.

[...]

Além disso, isso gera a iliquidez e incerteza do crédito tributário e, de consequência, erro na quantificação do crédito, uma vez que sequer é mencionada a base de cálculo e alíquota. Houve, portanto, erro material.

[Cita jurisprudência judicial]

A base de cálculo e alíquota são decorrentes da suposta infração cometida, assim como fazem parte da hipótese de incidência tributária, gerando o valor originário e a quantia supostamente devida, sendo esses elementos necessários à validade do auto de infração, sem os quais se verifica a sua nulidade/anulação, com base nos artigos acima descritos.

B) DA VIOLAÇÃO DA AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO

O princípio da ampla defesa e contraditório guardam amparo no artigo 5º, LV, da Constituição Federal, assim como no artigo 2º, caput, da Lei 9.784/1999, segundo o que se deve viabilizar todos os meios de produção e confronto de provas com a finalidade de alcançar a verdade real no processo administrativo.

[...]

No procedimento administrativo a contribuinte não foi intimada para juntar todos os documentos de que dispunha para realizar sua defesa, gerando profundo prejuízo para si, como se vê do artigo 2º, parágrafo único, X, da Lei 9.784/1999

[...]

Tanto é que o auditor fiscal sequer embasou o auto de infração adequadamente e não demonstrou a base de cálculo e alíquota da CPP.

C) VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO – NORMA POSTERIOR PARA FATOS ANTERIORES.

É necessário que haja a descrição clara e exata das acusações fiscais, medida essa que garante a defesa do contribuinte, sendo que a obscuridade de tais descrições pode acarretar a nulidade da autuação fiscal por cerceamento de defesa.

Nesse caso, o auditor fiscal sequer fundamentou adequadamente o relatório fiscal; não indicou a base de cálculo e alíquota aplicável (fls. 4/5 do procedimento administrativo); utilizou-se da Consulta Interna Cosit n.º 14 (fl.13) de 05/11/2018 (ou seja, dois anos após a data do primeiro fato gerador, não aplicável à época dos fatos, por ter sido publicada posteriormente à publicação da lei e, assim, não poder retroagir em prejuízo da contribuinte; além disso, sobrepôs norma inferior à norma superior, sendo que a inferior trouxe limitações e inovou os termos da superior); não indicou claramente as razões da imputação de pagamento de multa e tampouco da CPP, fazendo-o de maneira genérica.

Portanto, não há liquidez e nem certeza no auto de infração, inexistindo a descrição do suposto crédito tributário, requisito esse fundamental do auto de infração, assim como foram descumpridos pelo fisco o princípio da ampla defesa, contraditório, motivação e fundamentação, frisando-se a retroatividade ilegal da Cosit n. 14 aplicada pelo fisco, o que deve ser afastado.

Dessa forma, com base nas razões preliminares acima, requer-se o cancelamento/nulidade/anulabilidade deste procedimento administrativo/auto de infração, afastando-se toda e qualquer exação.

IV. DO MÉRITO

A) DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO EM JANEIRO/2016 PARA ADESÃO À CPRB DIANTE DA INTERPRETAÇÃO DA LEI 12.546/2011

No auto de infração objeto deste procedimento administrativo, a ora contribuinte está sendo obrigada a recolher a CPP em vez dos pagamentos relativos à CPRB, diante de sua suposta não adesão no tempo adequado. O fundamento, portanto, é o de que a contribuinte deveria ter aderido à CPRB até janeiro do ano de 2016.

Contudo, os tribunais pátrios entendem que a exigência prevista no artigo 9º, §13º, da Lei 12.546/2011 é absolutamente indevida e inconstitucional, pois a opção pela CPRB tinha e tem como finalidade beneficiar o contribuinte. Contudo, a exigência e aplicação do referido parágrafo veio a prejudicá-lo.

[Cita exposição da motivos da Medida Provisória n. 540/2011]

Vale dizer que o referido benefício foi concedido às empresas de transporte urbano e metropolitano de passageiros por meio do artigo 7º da Lei 12.546/2011

[...]

Fica absolutamente claro que a finalidade da MP/Lei era e é viabilizar o desenvolvimento das empresas do transporte urbano e metropolitano de passageiros em cenário econômico incerto e dificultoso. Não se faz razoável, portanto, a MP/Lei querer beneficiar a empresa, por um lado, e dificultar o acesso à CPRB mediante o “necessário” pagamento do valor devido em janeiro, justamente porque o §13º do artigo 9º da referida lei não estabelece esse requisito. Trata-se de medida contraditória, como apontado no julgado acima destacado.

Assim, contrariamente ao que vem decidindo os tribunais, não poderia o fisco exigir o pagamento de contribuição mais onerosa ao contribuinte quando lhe era lícito optar pelo recolhimento da CPRB, razão pela qual tal exigência deve ser considerada ilegal e inconstitucional, com base na jurisprudência pátria.

B) DA COERÇÃO DE PAGAMENTO PARA ADESÃO DA CPRB

A exigência do pagamento em janeiro/2016 demonstra que o Fisco está buscando cobrar tributo por via transversa; ou seja, por meios alternativos e não pelos meios ordinários de cobrança. Isso conduz à ilegalidade da exigência do referido pagamento.

[Cita jurisprudência judicial]

O que se vê é o seguinte: em vez de apenas exigir a informação quanto à opção de adesão do contribuinte à CPRB, o fisco exige que haja o pagamento de parte do tributo para condicionar à adesão. Ou seja: um dever acessório (informar o fisco) é condicionado com o dever principal (pagamento do tributo). Cá se encontra a irregularidade e coerção de pagamento do tributo.

O aumento na tributação, em comparação da CPRB com a CPP, é enorme e afetará diretamente a atividade empresarial da contribuinte que, frise-se, presta serviço público. Portanto, a própria Administração Pública está afetando o seu próprio serviço que deve ser eficaz e de qualidade.

Além disso, essa cobrança viola frontalmente o princípio da proporcionalidade e razoabilidade, uma vez que exige o pagamento de uma parcela em janeiro que pode e deve ser feita de outro modo.

C) DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO. CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO.

Como visto, a contribuinte vem pagando os valores relativos à CPRB desde 2013 (DOCS. 04), cumprindo a obrigação tributária desde esse período até os dias atuais.

O valor lançado no auto de infração (exercícios fiscais de 2016/2017) se refere à CPP em seu valor absolutamente integral, o que triplica o valor devido a título de CPRB, gerando enormes prejuízos ao contribuinte, até porque, como se verá neste petitório, a CPRB, por imposição do poder público concedente, compõe o valor da passagem.

Além do principal, foi aplicada multa à razão de 75% do suposto valor principal, aumentando ainda mais a já ilegal exação. Isso fere frontalmente o princípio da proporcionalidade e razoabilidade, pois a obrigação principal (pagar a CPRB) está sendo realizada regularmente desde 2013 até os dias atuais. O simples pagamento a destempo de uma obrigação acessória jamais poderá agravar em mais de 3 vezes o valor da exação (CPP).

Isso mostra uma exação desproporcional e irrazoável, o que deve ser afastado.

D) DO PAGAMENTO REGULAR DA CPRB

A norma explicita que a opção se dará com o pagamento da contribuição calculada sobre a receita bruta relativa a janeiro. Contudo, não se faz claro que o pagamento também deveria ocorrer nesse mês. Ou seja, a lei prescreve apenas que o cálculo deveria observar a competência de janeiro e não estabelece data para pagamento. Inclusive, tanto não se faz claro e havia grandes dúvidas que, em 2018, a Receita Federal realizou a consulta interna n. 14 (DOC. 05), segundo a qual a opção pelo regime da CPRB para os anos de 2016 e seguintes deve ocorrer por meio de pagamento em janeiro de cada ano. Logo, havia dúvida significativa quanto ao procedimento a ser adotado pela contribuinte, demonstrando sua plena boa-fé e cumprimento, mesmo que por vias indiretas, dos requisitos para adesão da CPRB. Contudo, os fatos geradores são de 2016 a 2017; ou seja, anteriormente à própria solução de consulta que, em tese, consolidou o entendimento administrativo, o que não pode retroagir em prejuízo da contribuinte, ferindo o artigo 106, II, “a” e “c”, do CTN

[...]

Assim, não pode a contribuinte ser prejudicada por ausência de entendimento claro do fisco, devendo ser considerada a sua boa-fé, reconhecendo como válida sua opção ao CPRB mediante o recolhimento efetuado de forma correta, de acordo com o que a lei prescreve, com base na receita bruta relativa a janeiro (e não em janeiro), como já o está fazendo a contribuinte.

E) A SUPOSTA FALTA DE ADESÃO AO REGIME SUBSTITUTIVO FOI SUPRIDA PELO PARCELAMENTO EM TEMPO HÁBIL

A contribuinte realizou a adesão ao PERT (fls. 15/17), cuja consolidação ocorreu em 29/08/2017 e deferimento em 31/08/2017, como se vê dos documentos anexos, de modo que parcelou todas as suas dívidas. Da mesma forma, realizou parcelamento ordinário perante a PGFN, incluindo-se ali também os valores relativos à CPRB. (DOCS 04).

A inclusão dos valores relativos à CPRB demonstra a adesão da contribuinte ao regime substitutivo, uma vez que a dívida foi consolidada em 25/09/2017 e já vem sendo paga desde 2013. Isso quer dizer que houve a aceitação tácita da contribuinte no regime da CPRB, fato esse reconhecido pelo próprio fisco com a consolidação da dívida.

Mesmo que não seja acatada a tese de que a adesão à CPRB mediante pagamento relativa a janeiro seja indevida, deve-se dizer que o próprio parcelamento demonstra que houve a adesão em tempo hábil, afastando-se eventual irregularidade em relação ao cumprimento da obrigação acessória, diante de sua plena boa-fé.

Inclusive, o próprio princípio da informalidade (ou formalismo moderado), aplicável a todos os procedimentos administrativos, deve ser considerado para fins de adesão à sistemática do CPRB, seja pela boa-fé da contribuinte, seja pela adesão por meio do parcelamento expresso dos valores relativos à CPRB.

Diante da consolidação do PERT, com base na Lei 13.496/2017, deve-se dizer que a autoridade fiscal aceitou os valores lá incluídos, principalmente os da CPRB. Ou seja: validou o procedimento acessório de adesão ao regime substitutivo, saneando eventual irregularidade em relação a essa obrigação. O mesmo ocorreu com o parcelamento ordinário perante a PGFN.

Vale dizer também que, se os valores relativos à CPRB estão incluídos no PERT/parcelamento ordinário, a exigibilidade desse tributo está suspensa, sendo essa outra razão para o cancelamento/nulificação/anulação deste auto de infração/procedimento administrativo, nos termos do art. 151, VI, do CTN

F) DA DESCONSIDERAÇÃO DOS VALORES PAGOS/PARCELADOS NO PERT/PARCELAMENTO ORDINÁRIO - EXCESSO DE COBRANÇA.

Como visto nas fls. 15/16 do processo administrativo, a contribuinte aderiu ao PERT (até fevereiro/2017).

Nesse procedimento e período se encontram todos os valores referentes à CPRB. Além disso, a contribuinte realizou parcelamento ordinário perante a PGFN após março/2017. Dentro dessas duas formas de parcelamento foram incluídos os valores relativos à CPRB. Apesar disso, a Receita Federal sequer considerou os valores pagos no PERT/parcelamento ordinário para fins de atribuição do suposto tributo devido. Ou seja: não compensou o valor já pago com o supostamente devido, gerando enriquecimento ilícito fazendário, diante de duplicidade de cobrança. A jurisprudência entende que, havendo excesso de cobrança/execução, a dívida tributária deve ser cancelada.

[Cita jurisprudência judicial]

Nesse sentido, entendendo-se pelo seguimento do presente processo administrativo, requer-se seja determinado o refazimento dos cálculos, compensando-se o que já foi pago ao fisco relativamente à CPRB dentro do parcelamento ordinário e PERT e, da mesma forma, realizando-se o recálculo da multa de 75% aplicada, pois haverá a modificação da base de cálculo, conforme o artigo 44, I, da Lei 9.430/1996.

G) DO CRÉDITO ANTERIOR RECONHECIDO PELO FISCO

A contribuinte possuía créditos previdenciários que foram compensados nas suas GFIPS. Contudo, no auto de infração sequer foram analisadas as compensações apresentadas, bem como os créditos anteriores, como reconhecido no item 18 do relatório fiscal.

Como se vê do relatório que fundamentou a autuação, o crédito da contribuinte sequer foi impugnado, de modo que foi constituído e deve ser compensado com os valores objeto deste auto de infração, caso subsistam os montantes do débito fiscal, diante dos argumentos que levam à anulação/nulidade deste procedimento administrativo.

Portanto, os valores já considerados pela Receita Federal como crédito a favor da contribuinte também merecem ser ora compensados e abatidos de eventual reconhecimento da dívida ora exigida.

H) DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO/ABSORÇÃO.

O princípio da consunção/absorção está restrito às sanções decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, por serem compreendidas como elemento descritivo ou circunstância graduadora da multa pelo inadimplemento do tributo. Com isso, a infração mais gravosa absorve a menos gravosa.

Neste processo administrativo ficou demonstrado que o contribuinte aderiu ao PERT/parcelamento ordinário, no qual houve também a inclusão de multas.

Neste processo administrativo, da mesma forma, foi aplicada outra multa de 75%, como se vê das fls. 13.

Portanto, houve violação ao princípio da consunção, pois foram aplicadas/reconhecidas duas multas concomitantemente: 1) aquela incluída no PERT; e 2) a aplicada neste procedimento administrativo.

Assim, requer seja aplicado o princípio da absorção, reconhecendo-se a imposição da penalidade de multa quando da adesão ao PERT, desconsiderando-se assim a multa ora imposta de 75%, caso subsista este auto de infração/procedimento administrativo diante de suas graves irregularidades.

I) DA COMPOSIÇÃO TARIFÁRIA DO SERVIÇO DE TRANSPORTE URBANO E METROPOLITANO

A contribuinte presta serviço de transporte urbano e metropolitano de passageiros nas cidades de Curitiba e São José dos Pinhais.

Nesses municípios a CPRB já é computada, por força do próprio poder público, e diretamente considerada como parte na formação da planilha que define o preço das passagens, inclusive com redução tarifária para o usuário final, como se vê dos documentos anexos (DOCS. 06).

[...]

Portanto, o valor relativo à CPRB já está considerado, de modo que eventual pagamento se tornaria excesso no montante devido, o qual não teria como ser repassado aos consumidores.

DO PEDIDO

Portanto, considerando que não houve qualquer irregularidade na operação da contribuinte, afastando-se qualquer dolo ou intenção nessa toada, requer-se o recebimento desta impugnação para acolher todas as razões desta petição, nulificando/anulando/cancelando este procedimento administrativo/auto de infração com base nas razões preliminares e de mérito acima expostas.

A decisão de primeira instância julgou o lançamento procedente, encontrando-se assim ementada:

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

NULIDADE NÃO CONFIGURADA.

Não há nulidade quando não se configurar prejuízo à defesa ou lesão ao interesse público.

PARCELAMENTO. ADESÃO. EFEITOS.

Depois da formalização do requerimento de adesão ao parcelamento PERT, será divulgado por meio de ato normativo, as condições para a consolidação do parcelamento ou do pagamento à vista com utilização de créditos.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA DA CPRB. OPÇÃO.

A opção pela tributação substitutiva 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. Não é admitido recolhimento em atraso para fins de opção pelo regime substitutivo ao de incidência sobre a remuneração dos segurados contratados.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. Os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

Cientificado da decisão de primeira instância em 13/03/2020, o sujeito passivo interpôs, em 08/04/2020, Recurso Voluntário, alegando, em síntese, os mesmos argumentos apresentados em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Diogo Cristian Denny – Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Conforme se infere do relatório fiscal, o contribuinte foi autuado por não ter recolhido a CPRB dentro do prazo legal, tendo firmado, de forma espontânea, parcelamento junto à RFB. Confira-se:

Ocorre que, em vez de formalizar a opção pela CPRB para os anos de 2016 e 2017 da maneira legalmente estabelecida - por meio do pagamento deste tributo sobre a receita de janeiro de cada um destes anos - a empresa optou por efetuar o parcelamento da referida CPRB, de forma espontânea, junto à RFB.

Entretanto, não prestou nenhum esclarecimento a respeito desta documentação apresentada, parte do anexo I. De qualquer forma, é importante deixar claro que não há qualquer sustentação normativa para que o contribuinte formalize sua opção pela CPRB por meio do parcelamento destas contribuições.

Os entendimentos exarados na Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT n.º 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, foram alterados com a publicação da SCI COSIT n.º 3, de 27/05/2022, posterior ao julgamento de primeira instância, que, de forma diversa, reconheceu a confissão os valores como suficiente para opção pela CPRB, reformando integralmente a Solução de Consulta Interna n.º 14, de 2018. 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. (grifado)

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 13.161, de 2015)

Decreto-Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 12.844, de 2013)

§ 9º Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do caput as seguintes regras: (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 8.212, de 24 de julho de 1991; (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013) (Vide Lei n.º 13.161, de 2015)

(...)

§ 10. A opção a que se refere o inciso III do § 9º será exercida de forma irrevogável 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 n.º 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.

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 n.º 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 n.º 5, de 2008, enseja a reforma da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 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 n.º 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 n.º 14, de 2018.

Ante o exposto, considerando que o contribuinte realizou, de forma espontânea, o parcelamento dos valores devidos de CPRB nos anos de 2016 e 2017, deve ser considerada como válida sua opção a tal regime de apuração da contribuição, devendo o presente lançamento ser cancelado.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny