



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10980.731571/2019-75</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-003.847 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VIAÇÃO TAMANDARE LTDA
<b>INTERESSADO</b>	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 N° 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.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 6 de agosto de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Freitas de Souza Costa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Freitas de Souza Costa, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente)

## 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, cobrada de janeiro de 2016 a dezembro de 2016, incluindo-se o 13º salário.

De acordo com o Relatório fiscal 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 bruta de janeiro de cada ano, conforme previsto no §13º do art. 9º da Lei nº 12.546/11, incluído pela Lei 13.161/15 e no inciso II do §6º do art. 1º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.436/2013.

Informa ainda que a empresa deveria ter efetuado os pagamentos da contribuição incidente sobre a receita bruta para formalizar a sua opção pelo regime substitutivo (2016/2017), entretanto, em vez de realizar a referida opção na forma legal, realizou o parcelamento da CPRB, mediante internet e que a empresa ao promover ajustes indevidos nas contribuições previdenciárias patronais declaradas em GFIP, reduziu o montante das mesmas, incorrendo, desta forma, em tese, no crime contra a ordem tributária previsto no inciso I do artigo 1º da lei 8.137/1990.

Foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais.

Após a impugnação a 4ª Turma da DRJ/SPO manteve o lançamento através do Acórdão 16-95.970 e a autuada apresentou recurso voluntário onde alega em síntese:

Que a Recorrente manifestou, tempestivamente e de maneira expressa, a sua opção pela CPRB através de suas obrigações acessórias, de tal maneira que inexistente qualquer dúvida acerca de sua opção pelo recolhimento da CPRB nos anos de 2016 e 2017;

Alega que em razão de dificuldades financeiras enfrentadas pela Recorrente desde meados de 2015 a 2017, os débitos declarados não puderam ser pagos em seus respectivos vencimentos por indisponibilidade de recursos para o referido adimplemento e teve a possibilidade de regularizar suas pendências apenas quando da instituição do Programa Especial de Regularização Tributária – PERT (Lei nº 13.496/17), ocasião em que parcelou, dentre outros, os débitos de CPRB referentes aos períodos de Janeiro de 2016 e 2017.

Defende que no caso da CPRB, a transmissão da DCTF com a manifesta indicação de que o contribuinte optou pelo seu recolhimento, bem como a informação dos valores devidos a

título da contribuição substitutiva, tem como efeito a constituição do crédito tributário. Cita decisões do STJ e TRF4 e do CARF e que com aval expresso da RFB, quitou os referidos débitos em sede de parcelamento extraordinário (PERT);

Argumenta que no precedente apontado foi decidido que sendo a lei omissa quanto à exigência do pagamento tempestivo, não há como se exigir do contribuinte que a opção pela CPRB seja feita apenas desta forma.

Sustenta que não há dúvidas de que a Recorrente cumpriu a previsão legal do art. 9º, §13, da Lei nº 13.161/15, declarando a opção pela CPRB e constituindo os débitos mensais destes tributos por meio da DCTF a partir de janeiro de cada ano e verificada a transmissão tempestiva das DCTF's da Recorrente, relativas aos meses de janeiro de 2016 e 2017, com a expressa indicação de opção pelo recolhimento da CPRB e constituição do crédito tributário da referida contribuição e o posterior pagamento dos débitos por meio de parcelamento extraordinário, deve ser reconhecida a evidente opção da Recorrente pelo recolhimento da CPRB nestes anos .

Que para reconhecer o débito e consolidar o parcelamento efetuado pela empresa, necessariamente, a Receita Federal do Brasil verificou se a Impugnante era optante e faria jus ao recolhimento da CPRB nos anos de 2016 e 2017, validando expressamente a sua opção ao consolidar o parcelamento, e permitir a sua quitação com a utilização de créditos fiscais, na forma da Lei nº 13.496/17 e a Autoridade Fiscal, ao deferir a consolidação do PERT da Recorrente, reconheceu como válida a constituição dos débitos de CPRB de 2016 e 2017, o que implica, necessariamente, reconhecer que a Recorrente teria formalizado corretamente sua opção pelo recolhimento da referida contribuição;

Advoga no sentido de que o entendimento exposto pela fiscalização na lavratura do presente auto de infração, no sentido de 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;

Afirma que o entendimento do acórdão recorrido encontra-se em conflito com o entendimento sumulado pelos tribunais superiores, representando, também, violação aos princípios da Boa-fé, Razoabilidade e Proporcionalidade, deve ser cancelada a exigência constante no Auto de Infração ora impugnado, reconhecendo-se a sujeição da Recorrente ao recolhimento da CPRB.

Pugna que, no caso do entendimento 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 no percentual de 75% do crédito tributário ora exigido bem como dos juros de mora incidentes sobre a multa aplicada pela fiscalização com base no art. 44 da Lei nº 9.430/96;

Requer a improcedência do Auto de Infração ou alternativamente que seja:

(i) determinada a dedução dos valores já quitados pela Recorrente no âmbito dos respectivos parcelamentos, a título de CPRB referente ao período autuado (jan/2016 a dez/2017), do montante exigido pela Autoridade Fiscal na presente autuação; e

(ii) reconhecida a improcedência da exigência da multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, em razão de sua inaplicabilidade e abusividade, ou, quando menos, seja afastada a aplicação dos juros de mora sobre as referidas penalidades.

## VOTO

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

O recurso é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como se depreende do relatório acima mencionado, a lide se dá em face de a empresa autuada não ter feito a opção pelo regime de tributação da CPRB, pois, não efetuou o pagamento da primeira parcela da contribuição substitutiva até o dia do vencimento do tributo.

Entendeu a fiscalização que, como o contribuinte não fez o pagamento até o vencimento da competência janeiro para a CPRB, a empresa está automaticamente direcionada ao regime de tributação sobre folha de pagamento previsto na Lei 8.212/91.

Porém, os entendimentos exarados na Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 14, de 05/11/2018, vigente à época do lançamento, 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, reformando integralmente a Solução de Consulta Interna nº 14, de 2018.

Logo, o que 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, é possível que a opção também seja feita pela entrega da DCTF, entendimento já estaria sedimentado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008.

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).

A 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 DCTF, instrumento de confissão do crédito tributário, que torna o declarante responsável pelo débito confessado.

De acordo com a Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022 não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB. Senão vejamos:

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 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. (grifei)**

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.

Desta forma, não seria razoável que uma empresa que já vinha sendo tributada pela contribuição previdenciária a partir de sua receita bruta, possa ter toda sua estrutura tributária alterada por uma alegada falta de pagamento.

Quanto a multa imposta, assim como os juros de mora supostamente incidentes, estes deverão ser sim apurados, caso se verifique que os recolhimentos efetuados pela recorrente, são inferiores aos efetivamente devidos após apuração em observância a opção pela CPRB.

### **Conclusão**

Diante exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e no mérito dar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Freitas de Souza Costa**