



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 11030.734914/2019-55

ACÓRDÃO 2301-011.423 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 3 de setembro de 2024

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE COMIL ÔNIBUS S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

RECORRIDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Exercício: 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) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 3 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

FLAVIA LILIAN SELMER DIAS – Relatora

Assinado Digitalmente

DIOGO CRISTIAN DENNY – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Raimundo Cassio Gonçalves Lima (suplente convocado), Paulo Cesar Mota, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 10-68.556, que julgou improcedente a MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE apresentada contra a não homologação da COMPENSAÇÃO de CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA indevida ou a maior, declarada em GFIP.

O despacho decisório analisou a compensação da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta – CPRB, apresentada em GFIP nos anos de 2016 e 2017, com as contribuições previdenciárias patronais, nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e não homologou por falta de opção regular pelo regime substitutivo instituído no art. 7º da Lei 12.546, de 2011.

Em 20/12/2019 tomou ciência da não homologação e apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade, em 21/01/2020 (e-fls. 314 a 345) alegando, segundo relatório da decisão recorrida que:

Defende a nulidade do Despacho Decisório por entender que, no caso em apreço, ao ser invalidada a opção manifestada pelo impugnante pelo regime da desoneração da folha, o crédito tributário deveria ter sido constituído por meio de Auto de Infração.

Sustenta que a declaração da contribuição patronal sobre a folha de salários na GFIP não se presta para constituir o crédito tributário nem se reveste de instrumento de confissão de dívida tendo em vista que os fatos geradores não ocorreram de fato. Sendo a empresa optante pelo regime da contribuição sobre a receita bruta, apenas declarou a contribuição sobre a folha de salários em GFIP obedecendo as disposições do Ato Declaratório CODAC nº 93/2011, que estabeleceu a forma de prestação de informações até que ocorra a adequação do sistema.

Afirma que a opção pelo regime de tributação sobre a receita bruta foi desconsiderada pela Autoridade Fiscal em relação ao ano de 2016, tendo em vista que o tributo devido a título de CPRB em janeiro de 2016 foi extinto por compensação de ofício ocorrida em 08/03/2016. Entende que o pagamento e a compensação são formas de extinção do crédito tributário, definidas nos incisos I e II do art. 156 do Código Tributário Nacional - CTN, não havendo lógica para a distinção entre as duas modalidades quanto ao efeito buscado pelo legislador, que é o cumprimento da obrigação principal.

Continua argumentando que não é razoável exigir o pagamento do tributo para efetivar a opção pelo regime de tributação sobre a receita bruta quando a própria Fazenda Pública é devedora do impugnante e por esse motivo extinguiu o crédito tributário por meio da compensação de ofício.

No ano de 2017, a opção foi invalidada pelo pagamento efetuado fora do prazo de vencimento – em 15/03/2017. Declara que o pagamento a destempo foi ocasionado pelas dificuldades financeiras enfrentadas pela empresa e que neste período se encontrava na condição de credora do Fisco Federal, como comprovam as Comunicações SAORT/DRF Passo Fundo nºs 78 e 79/2017, emitidas em 08/03/2017, por meio das quais a RFB intima o contribuinte da certificação de créditos e da existência de débitos que seriam compensados de ofício.

Acrescenta que os fatos geradores de CPRB são constituídos por meio da entrega de DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), cujo prazo de apresentação é posterior ao vencimento da contribuição. Por esse motivo, entende que não se pode exigir o recolhimento tempestivo como condição à validação do regime substitutivo eleito se as obrigações acessórias por meio das quais a dívida é declarada e constituída podem ser cumpridas após as datas de vencimento da contribuição.

Conclui que o pagamento intempestivo foi causado pela inércia do próprio Fisco em pagar o que devia ao impugnante. Considera que a exclusão da empresa do regime da desoneração da folha em função do pagamento a destempo viola o princípio da legalidade.

Destaca que a Lei nº 12.546/2011 não dispõe sobre o prazo para a efetivação da opção tampouco estabelece qualquer consequência em razão da intempestividade na extinção da obrigação principal correspondente à janeiro de cada ano-base.

Sustenta também que tal fato constitui aplicação de verdadeira penalidade e, desta forma, deveria decorrer exclusivamente da lei. Nesse contexto, comenta sobre as disposições dos artigos 97 e 112 do CTN e cita doutrina.

Alega que, não constando da lei qualquer consequência jurídica para a efetivação da opção em atraso, não poderia o Agente Fiscal imputar punição ao manifestante, impingindo-lhe um regime tributário mais oneroso. Afirma que este não foi o intuito do legislador ao instituir o regime de desoneração da folha de pagamentos.

Cita, neste passo, partes da exposição de motivos da Medida Provisória n.º 540/2011, posteriormente convertida na Lei n.º 12.546/2011.

Informa que passou por dificuldades financeiras decorrente da crise econômica, o que lhe impossibilitou de cumprir com as obrigações fiscais em dia. Declara que é optante pelo regime de tributação sobre a receita bruta desde o exercício de 2012, e que somente deixou de recolher tempestivamente as obrigações

apuradas em janeiro de 2016 e de 2017, justamente nos períodos de maior dificuldade financeira.

Diante destas circunstâncias, foi forçada a pedir recuperação judicial, na forma autorizada pela Lei nº 11.101/2005, com liminar deferida em 13/09/2016.

Por estes motivos, entende que exigir rigor no cumprimento tempestivo das obrigações tributárias é desproporcional, irrazoável e ilegal.

Ataca a multa aplicada por entender que agiu com manifesta boa-fé na opção intencional pelo regime desonerativo e tece considerações sobre a responsabilidade tributária definida no art. 136 do CTN.

Defende a “teoria da inexigibilidade de conduta diversa” e a aplicação dos princípios da moralidade, da proporcionalidade e da razoabilidade ao caso concreto, ao considerar que, na situação econômica em que se encontrava, não tinha outra alternativa a não ser pagar os tributos com alguns dias de atraso e aproveitar a compensação de ofício como forma de manifestar sua opção pelo regime de tributação sobre a receita bruta e para extinguir o crédito tributário correspondente.

O Acórdão apreciou a manifestação (e-fls. 528 a 537) e decidiu por não acolher os argumentos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal é vedado aos seus órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COMPENSAÇÕES NÃO HOMOLOGADAS. DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O despacho decisório que não homologou a compensação em GFIP com fundamento na lei não incorre em vício de nulidade.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA - CPRB. OPÇÃO. PAGAMENTO EM ATRASO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

As empresas devem, a partir de 2016, optar pelo recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, em substituição à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração de empregados e contribuintes individuais, mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano ou à primeira competência para a

qual haja receita bruta apurada. Essa opção é irretratável para todo o ano-calendário.

Impugnação Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 27/10/2020 (e-fl. 544). Em 26/11/2020, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 547 a 578, aduzindo os motivos e fatos alegado anteriormente.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Flavia Lilian Selmer Dias**, Relatora.

1 ADMISSÃO DO RECURSO

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

2 PRELIMINAR

A recorrente aduz a inadequação do procedimento adotado para “exigência do crédito tributário” sem o lançamento de ofício.

Afirma que não poderia exigir a contribuição previdenciária patronal, informada em GFIP, sem a sua formal constituição pelo lançamento.

Não tem razão a recorrente, a decisão de piso muito bem informa que o art. 33, §7º da Lei nº 8.212, de 1991, estabelece 3 formas de constituir a obrigação tributária, entre elas, a confissão de valores devidos em GFIP.

O tema já é pacífico nos tribunais superiores, conforme Súmula STJ nº 436:

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensando qualquer outra providência por parte do fisco.

Como a GFIP tem natureza de confissão de dívida, nos termos do §2º do art. 32, II da Lei nº 8.212, de 1991, é desnecessário constituir por lançamento de ofício quando o débito previdenciário, declarado em GFIP, não estiver liquidado por pagamento, ou foi apresentada compensação indevida.

Quanto a alegação de descumprimento de princípios constitucionais, esclarece-se que a administração pública está restrita ao cumprimento do princípio da legalidade estrita.

3 MÉRITO

Opção pela CPRB

A controvérsia diz respeito à compensação do contribuinte realizada em GFIP, nos exercícios de 2016 e 2017, por ter feito a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB.

No despacho decisório a compensação foi considerada indevida por não ter sido cumprido os requisitos para formalização da opção pelo recolhimento de CPRB, nos termos do §13 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2001, ficando assim o contribuinte obrigado aos recolhimentos das contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 8.212, de 1991 (sobre folha de pagamento).

Com a publicação da Lei nº 12.546, de 2011, instituiu-se a possibilidade de, atendido os requisitos, substituir parcial ou totalmente as contribuições sociais previdenciárias nos termos da Lei nº 8.212, de 1991, (incidentes na maioria dos casos sobre a folha de pagamento) pela contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, CPRB.

A questão debatida na impugnação foi o prazo para fazer a opção pela CRPB e a Solução de Consulta Interna nº 14 da Cosit.

A Fiscalização aponta que, nos termos da legislação, a opção só se configuraria pelo pagamento “tempestivo” em Darf, nos devidos códigos, feito nos meses de janeiro de 2016 e janeiro de 2017. Deste modo, aponta que, em janeiro de 2016, não foi feito o pagamento da competência de janeiro, mas foi autorizada a compensação de ofício com créditos previdenciários (e-fls. 276). No ano de 2017 a competência de janeiro foi paga fora do prazo, em 15/03/2017.

O despacho decisório, embora não cite expressamente, segue as determinações da Solução de Consulta Interna – SCI Cosit nº 14/2018, que faz referência ao art. 9 §13 da Lei nº 12.546, de 2011:

SCI Cosit 14/2018

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE

A RECEITA BRUTA. OPÇÃO PELO REGIME POR MEIO DE PAGAMENTO EM ATRASO. IMPOSSIBILIDADE.

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.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, art. 9º, § 13.

Lei nº 12.546, de 2001 – art. 9º

Art 9º

(...)

§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos artigos 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.

A DRJ ampara sua decisão na consulta supracitada.

Todavia em maio de 2022, a Receita Federal do Brasil publicou a SCI Cosit nº 3, de 27/05/2022, mudando o entendimento sobre a opção pela CPRB:

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

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

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

O novo posicionamento acrescentou uma nova forma de expressar a “opção”, contida no art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, através da confissão ou do pagamento, ainda que intempestivo, limitado somente pelo início de ação fiscal.

Com essa premissa e considerando a informação do Despacho Decisório que afirma que as competências de CPRB do mês de janeiro/2016 e janeiro de 2017 foram liquidadas fora do vencimento, mas antes do início de qualquer procedimento fiscal, não há motivo para indeferir a opção pela contribuição substitutiva estabelecida no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011.

Esta posição está de acordo com o entendimento dominante neste Conselho:

Acórdão nº 2201-011.116 – 10/08/2023

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

(…)

PREVIDENCIÁRIAS CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 3/2022.

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

Acórdão nº 2202-010.324 – 14/09/2023

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

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 nº 2402-101.874 – 10/11/2022

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CPRB. MOMENTO DE OPÇÃO. TEMPESTIVIDADE DO PAGAMENTO INICIAL. AUSÊNCIA DE PRAZO LEGAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSTI Nº 3/2022.

A validade da opção pelo regime da CPRB não pode ficar condicionada ao pagamento tempestivo da competência janeiro ou da primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, pois o § 13 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 não estabelece expressamente a tempestividade do pagamento inicial, e a manifestação inequívoca do contribuinte deve ser considerada com base nas declarações por ele prestadas por meio da DCTF ou da DCTFWeb,

instrumento que constitui o crédito tributário e torna o declarante responsável pelo débito confessado - Solução de Consulta Interna Costi nº 3/2022

Deste modo, **o processo deve retornar a Delegacia de origem para reapreciação da compensação solicitada, superada a questão da opção regular pela CPRB, realizada nos anos de 2016 e 2017.**

Multas

A recorrente discorre sobre a decisão da DRJ que não se pode afastar a aplicação de multa e juros pois há previsão legal expressa para aplicá-los. De fato, também não cabe a este Conselho afastar a aplicação de acréscimo constituído em estrito cumprimento ao normativo tributário vigente no momento do lançamento.

4 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para determinar a reanálise do pedido de compensação pela Receita Federal do Brasil.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias