



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11516.720801/2020-53</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-003.872 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	1 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BIGUACU TRANSPORTES COLETIVOS ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Nos termos do Decerto 70.235, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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 1 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, Honorio 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.

i

## 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 01/2016 a 12/2017, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros SELIC.

De acordo com o Relatório fiscal (efls. 10/16) 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.

Informa ainda que:

12. Nas competências 01/2016 e 01/2017 a empresa apurou receitas e declarou na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF valores devidos de CPRB. Em 01/2016 declarou um débito de R\$ 72.430,96 e em 01/2017 declarou um débito de R\$ 81.510,68 (ver ANEXO 06). Em virtude disso, a empresa foi intimada a apresentar as guias de recolhimento (DARF) destes valores ou manifestar-se, caso estes valores não tenham sido recolhidos (TIF 01 – fls. 86 a 88 do ANEXO 02). A empresa informou que incluiu a competência 01/2016 no parcelamento PERT II e que incluiu a competência 01/2017 no processo de parcelamento de débitos nº 11516720979/2017-07 (fls. 94 a 104 do ANEXO 02).

Entende que como o contribuinte não fez o pagamento até o vencimento da competência janeiro de 2016 e janeiro de 2017 para a CPRB, a empresa está automaticamente

direcionada ao regime de tributação sobre folha de pagamento previsto na Lei 8.212/1991 nesses anos.

Após a impugnação foi proferido o Acórdão 101-009.670 - 5ª TURMA DA DRJ01, mantendo o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso (efls. 184/200), onde alega em síntese:

#### DAS PRELIMINARES

Nulidade por falta de intimação para julgamento e negativa de prestação jurisdicional administrativa.

Entende que a falta de intimação do Recorrente e de seu procurador, para que acompanhassem o julgamento realizado em 28.05.2021, Quinta Turma de Julgamento, não tendo sido permitido que a Recorrente exercesse plenamente o seu direito de defesa;

Que o Acórdão nada tratou acerca da sentença judicial e acórdão do Egrégio TRF4, bem como inúmeros argumentos neles lançados, os quais são integralmente favoráveis à Recorrente, bem como nada tratou acerca da informação de que na DCTF consta a informação da opção pela desoneração da folha;

Que também nada mencionou acerca da tese de que a COSIT 14/2018 não poderia produzir efeitos retroativos e não havendo a apreciação dos argumentos de defesa apresentados, resta caracterizada a flagrante e inequívoca supressão de instância decisória;

Requer que seja reconhecido por esta Segunda Instância a referida negativa de prestação jurisdicional, anulando o acórdão combatido e devolvendo o presente feito para julgamento pela Primeira Instância;

#### DO MÉRITO

Postula que todos os fundamentos fáticos e jurídicos constantes da Impugnação sejam também considerados como razões recursais.

Aduz que o primeiro tópico a ser combatido do acórdão, são as subjetividades e imprecisões nas quais ele tenta se socorrer, no claro desejo arrecadatário, visando exclusivamente o enriquecimento ilícito da União, não cabendo nas discussões tributárias, muito menos de órgãos tão especializados como os da Receita Federal do Brasil, qualquer interpretação extensiva, “achismos” ou elocubrações.

Entende que a COSIT 14/2018 não possui argumento técnico-jurídico suficiente para lastrear decisões deste CARF e muito menos a de obrigar a sujeição de qualquer outra decisão da Receita Federal do Brasil, muito menos com o alegado efeito vinculante.

Sustente que o Acórdão tenta induzir que a única forma da RFB conhecer os contribuintes que aderiram ao regime especial da CPRB, seria com o pagamento tempestivo do tributo de competência de janeiro e que tal situação é sabidamente inverídica, pois a grande

maioria dos contribuintes recolhe seus tributos em dia, não sendo isto qualquer quesito de diferenciação entre os contribuintes.

Advoga no sentido de que os contribuintes que realizaram seus pagamentos através de GFIP, já estão automaticamente demonstrando que não adeririam ao regime especial, ainda que tenham pagam o tributo da competência de janeiro de forma tempestiva e que a DCTF entregue em março (dois meses após a competência de janeiro) *“TRAZ A INFORMAÇÃO DE QUE O CPRB SERÁ PAGO ATRAVÉS DE GUIA DARF, INDEPENDENTE DE REFERIDO PAGAMENTO TER OCORRIDO OU NÃO”*.

Defende que são as obrigações acessórias que demonstram a intenção do contribuinte em aderir ao regime especial CPRB e não o tempestivo pagamento da competência de janeiro de cada exercício e *“que a simples análise das guias GFIPS geradas para competência de janeiro dos exercícios de 2016 e 2017 já permitem verificar que o Recorrente aderiu ao regime especial CPRB, pois indicou compensação integral de valores, ZERANDO A GUIA, ainda que não disponha de qualquer “crédito em tela” que permitisse qualquer compensação.*

Afirma a inexistência de norma que institua o pagamento tempestivo como exigência para adesão ao regime especial da CPRB, pois, a tempestividade do pagamento não é exigida em nenhuma Lei;

Que o art. 9º, III, da Lei nº 12.546/2011 se limitou a manter a data de pagamento do regime especial idêntico aos pagamentos normais, MAS NÃO ESTABELECEU QUALQUER PERMISSÃO PARA QUE A SUA NÃO OBSERVÂNCIA GERASSE A EXCLUSÃO DO REGIME ESPECIAL, como quer fazer crer o Acórdão.

Cita o art. 110, CTN;

Informa que os pagamentos feitos pela Recorrente em atraso já foram devidamente penalizados, através da inclusão de juros, multa, correção monetária e honorários sucumbenciais e a inadimplência de tributos nunca pode ser entendida como algo benéfico e com ela jamais se pode concordar.

Entende pela ilegalidade em se exigir recolhimento de valor em data não prevista na Lei, *“UTILIZANDO-SE DE MEIO COERCITIVO INDIRETO”* para satisfação do crédito tributário;

Colaciona entendimento da Segunda Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da Quarta Região.

Subsidiariamente, em não sendo acolhido nenhum dos pedidos até aqui formulados, que seria resultante do reconhecimento da força normativa da COSIT 14/2018, requer que a mesma não seja aplicada de forma retroativa.

Ao fim requer que seja provido o recurso a fim de reformar o Acórdão da Primeira Instância e declarar a nulidade do Auto de Infração, bem como dos Lançamentos efetuados indevidamente, cancelando-os integralmente, excluindo o crédito tributário e eximindo a Recorrente de qualquer exigibilidade de tributo ou multa.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

O recurso é tempestivo e atendo 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:

Art10. O auto de infração será lavado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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 (efls. 10/16) 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 Débito 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.

Logo, 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**