



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15746.720712/2020-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.518 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de novembro de 2022
Recorrente MOBIBRASIL TRANSPORTE SÃO PAULO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 256 e ss).

Pois bem. Consoante relatório fiscal (fls. 197/207), a auditoria da RFB promoveu a glosa de compensações, entabuladas pela empresa em questão nas Guias do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência – GFIP, das competências 01/2017 a 13/2017, em virtude de inexistência de comprovação do exercício de opção pelo regime tributário da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta – CPRB no referido ano de 2017, dada a ausência de recolhimento tempestivo, nos termos da SCI COSIT nº 14/2018, do referido tributo substitutivo relativo à competência 01/2017, em que auferiu receitas, consoante sua contabilidade.

Em consequência, o fisco constituiu o presente crédito para a cobrança das contribuições sociais de que tratam os incisos I e III, do art. 22, da Lei 8.212/91, indevidamente compensados, no montante de R\$ 22.307.210,48, consoante demonstrativos de fls. 192/6.

Ainda, a auditoria assinalou que, em decorrência da inexistente opção pela CPRB, houve inexatidão na Escrituração Fiscal Digital-EFD do período (bloco P), intimando o contribuinte a corrigi-la, sem, no entanto, obter êxito, motivo pelo qual lançou multa por descumprimento de obrigação acessória, com fulcro no art. 12, II, da Lei 8.218/91, no valor de R\$ 2.058.781,65, conforme fls. 189/191.

Cientificado, em 09/12/2020 (fl. 213), o contribuinte manejou, em 07/01/2021 (fl. 214), impugnação (fls. 235/251), requerendo o cancelamento das exações, por entender válida a sua opção pela CPRB, argumentando, em síntese:

1. Tempestividade;
2. Efetuou pagamento da CPRB de 01/2017, mediante parcelamento antes do início de qualquer procedimento fiscal;
3. Ilegalidade, irrazoabilidade e desproporcionalidade da SCI COSIT nº 14/2018, porque: a) a Lei nº 12.546/2011 não condiciona a eficácia da opção pela CPRB a recolhimento integral e tempestivo da competência janeiro de cada ano; b) não pode retroagir para fatos geradores anteriores à sua edição, em atenção ao disposto no art. 146, CTN;
4. As declarações em DCTF, EFD-Contribuições e GFIP são suficientes para caracterizar opção pela CPRB. Requer aplicação, por analogia, da SC nº 299/2011 (SRRF/8ª RF) e CARF (Ac. 1402.00.440), que chancelou a opção do IRPJ pelo lucro presumido apenas com base em DCTF/DIPJ;
5. Boa-fé, com inexistência de omissão ou falsidade de informação, tanto que o AI foi lavrado com base no declarado, em termos de massa salarial, valores da CPP compensados e receita bruta do exercício;
6. Bis in idem: cumulação de multa de ofício e isolada sobre o mesmo fato (não recolhimento de CPP), sendo de se aplicar o princípio da consunção.
7. Juntou à sua impugnação (fls. 217/34 e 252/3), documentos que legitimam o mandatário para elaborar e assinar a sua defesa.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 256 e ss, cujo dispositivo considerou a impugnação **improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CPRB. OPÇÃO. PAGAMENTO. TEMPESTIVIDADE. INOBSERVÂNCIA.

A manifestação de opção pela CPRB exige o pagamento tempestivo da contribuição em relação ao primeiro mês do ano no qual a empresa auferiu receita, sem o que o contribuinte se sujeita as contribuições sociais sobre folhas de pagamentos dos segurados a seu serviço, nos moldes das empresas em geral.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

ESCRITURAÇÃO FISCAL. VÍCIO. MULTA.

Cabível aplicação de multa, por violação de obrigação acessória, quando identificada a existência de vício de escrituração contábil, decorrente de erro em sua confecção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

MULTAS. BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em *bis in idem* quando as multas aplicadas se referem a fatos distintos, quais sejam: a de ofício, em decorrência de não recolhimento de contribuição social devida; a isolada, por descumprimento de obrigação acessória de escriturar livros sem vícios.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 273 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação. Eis a síntese dos argumentos recursais:

1. A SCI Cosit nº 14/2018 vai de encontro à Lei nº 12.456/2011, que não condiciona a eficácia da opção pelo regime da desoneração da folha ao pagamento integral, tempestivo e em espécie da CPRB relativa à competência de janeiro de cada ano;
2. O cumprimento de obrigações acessórias (apresentação de declarações) é suficiente para caracterizar a opção pela CPRB;
3. Pretender fazer retroagir os efeitos da SCI Cosit nº 14/2018 para fatos geradores anteriores (2016 e 2017) configura mudança de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN; e
4. É indevida a aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

Posteriormente, o sujeito passivo apresentou petição requerendo a distribuição e inclusão do processo em pauta de julgamento, bem como informando a revisão, pela Receita Federal do Brasil (RFB), do entendimento consignado na Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018, com a superveniência da Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022. É de se ver:

[...] 1. Primeiramente, importa destacar que, não obstante ter sido interposto em 08/07/2021, o presente recurso ainda se encontra pendente de distribuição. Assim, a Recorrente pugna pela sua imediata distribuição e inclusão deste processo em pauta de julgamento.

2. Em segundo lugar, a Recorrente vem comunicar a revisão, pela RFB, do entendimento consignado na Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018, conforme recentíssima Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022 (doc. 01).

3. Com efeito, até a edição da Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022, a RFB entendia que, para fins de definição da opção pela CPRB, somente o

pagamento tempestivo poderia indicar a faculdade do contribuinte pela contribuição. Foi justamente com base nesse entendimento que foi lavrado o auto de infração ora combatido.

4. Por outro lado, conforme se infere de suas razões recursais, a Recorrente sempre defendeu que, na verdade, a validade da opção pelo regime da CPRB não pode ficar condicionada ao pagamento tempestivo, mas sim pela entrega das declarações cabíveis.

5. Diante deste cenário, RFB, recentemente, alterou completamente seu entendimento acerca da forma de opção do contribuinte pelo regime substitutivo da CPRB. A Solução de Consulta Interna Cosit nº 03, de 27 de maio de 2022, reformou integralmente a SCI Cosit nº 14/18, para reconhecer que a apresentação da DCTF ou de PER/DCOMP com declaração de débitos de CPRB é suficiente para fins de opção do contribuinte pelo regime substitutivo.

6. A nova solução de consulta traça ainda um paralelo entre a contribuição e o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) em que o contribuinte manifesta seu regime de apuração pela entrega das obrigações acessórias. Logo, se a entrega da DCTF ou da DCOMP é o instrumento hábil para a constituição definitiva do crédito tributário, mostra-se mais do que razoável que tal instrumento seja suficiente para fins de opção do contribuinte pela CPRB.

7. A alteração do entendimento pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) possui efeito vinculante no âmbito da RFB, conforme termos do artigo 33, inciso I da IN RFB nº 2.058/21. Desse modo, a SCI Cosit nº 03/22 respalda todos os contribuintes que se enquadram na hipótese por ela abrangida, ainda que não sejam os respectivos consulentes.

8. Por todo o exposto, a Mobibrasil requer que V. Sa. dê integral provimento ao presente recuso voluntário, para, reformando o Acórdão 104-005.169 - 7ª Turma da DRJ04, determinar o cancelamento dos débitos de contribuição previdenciária patronal e multas por descumprimento de obrigação acessórias objeto da presente lide.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

Conforme se extrai do Relatório Fiscal (e-fls. 197-207), a auditoria da RFB promoveu a glosa de compensações, entabuladas pela empresa em questão nas Guias do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência – GFIP, das competências 01/2017 a 13/2017, em virtude de inexistência de comprovação do exercício de opção pelo regime tributário da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta – CPRB no referido ano de 2017, dada a ausência de recolhimento tempestivo, nos termos da SCI COSIT nº 14/2018, do referido tributo substitutivo relativo à competência 01/2017, em que auferiu receitas, consoante sua contabilidade.

Em consequência, o fisco constituiu o presente crédito para a cobrança das contribuições sociais de que tratam os incisos I e III, do art. 22, da Lei 8.212/91, indevidamente compensados, no montante de R\$ 22.307.210,48, consoante demonstrativos de e-fls. 192/6.

A auditoria ainda assinalou que, em decorrência da inexistente opção pela CPRB, ter-se-ia ocorrido inexatidão na Escrituração Fiscal Digital-EFD do período (bloco P), intimando o contribuinte a corrigi-la, sem, no entanto, ter obtido êxito, motivo pelo qual lançou multa por descumprimento de obrigação acessória, com fulcro no art. 12, II, da Lei 8.218/91, no valor de R\$ 2.058.781,65, conforme fls. 189/191.

A decisão recorrida, com base na Solução de Consulta Interna, nº 14, de 05 de novembro de 2018, assentou o entendimento, segundo o qual, para fins de validade da opção, a CPRB deveria ter sido recolhida até o dia 20 do mês subsequente ao da competência a que se refere, no caso, fevereiro de 2017, de modo que a inobservância do referido prazo teria como consequência a inexistência de opção de mencionado regime de tributação. E Por se tratar de pronunciamento meramente interpretativo, sem qualquer viés de mudança de critério jurídico, entendeu cabível sua aplicação retroativa.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 273 e ss), o sujeito passivo repisou, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, alegando, em síntese, que: (i) a SCI Cosit nº 14/2018 vai de encontro à Lei nº 12.456/2011, que não condiciona a eficácia da opção pelo regime da desoneração da folha ao pagamento integral, tempestivo e em espécie da CPRB relativa à competência de janeiro de cada ano; (ii) o cumprimento de obrigações acessórias (apresentação de declarações) é suficiente para caracterizar a opção pela CPRB; (iii) a fiscalização pretender fazer retroagir os efeitos da SCI Cosit nº 14/2018 para fatos geradores anteriores (2016 e 2017) o que configura mudança de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN; (iv) é indevida a aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

Posteriormente, o sujeito passivo apresentou petição requerendo a distribuição e inclusão do processo em pauta de julgamento, bem como informando a revisão, pela Receita Federal do Brasil (RFB), do entendimento consignado na Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018, com a superveniência da Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022.

Pois bem. Entendo que assiste razão ao recorrente.

A começar, cumpre pontuar que a alteração da legislação tributária incidente sobre a Folha de Pagamento (Desoneração da Folha) foi efetuada em agosto de 2011, por intermédio da Medida Provisória 540, de 02 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e ampliada por alterações posteriores (Lei nº 12.715/2012, Lei nº 12.794/2013 e Lei nº 12.844/2013).

Essa Lei alterou a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas atuantes em diversas atividades econômicas, criando a tributação sobre a receita bruta e não mais sobre a folha de salário dos trabalhadores, tendo sido apelidada de “desoneração da folha de salários”.

A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) sujeitou as empresas por ela abrangidas de forma obrigatória até 30/11/2015 e facultativa a partir de 01/12/2015, substituindo a cota patronal incidente sobre a folha de pagamento a empregados e contribuintes individuais.

No caso dos autos, a fiscalização efetuou o presente lançamento, com base no entendimento consubstanciado na Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 05 de novembro de 2018, no sentido de que a manifestação de opção pela CPRB exigiria o pagamento tempestivo da contribuição em relação ao primeiro mês do ano no qual a empresa auferiu receita, sem o que o contribuinte se sujeitaria às contribuições sociais sobre folhas de pagamentos dos segurados a seu serviço, nos moldes das empresas em geral.

Ocorre que, recentemente, o entendimento consignado na Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 05 de novembro de 2018, foi substancialmente alterado, tendo sido reformada, integralmente, pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022. Pela relevância do seu teor, cumpre transcrever abaixo a integralidade dos fundamentos que motivaram a revisão do entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre a manifestação pela opção da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB):

[...] **Relatório**

Trata-se de solicitação de revisão do entendimento consignado na Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 5 de novembro de 2018.

2. A Subsecretaria de Arrecadação, Cadastros e Atendimento (Suara), por meio da Nota Suara/Corat nº 106, de 4 de maio de 2021, assim encaminha a matéria:

1. A Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 6ª Região Fiscal solicita, nos termos da Nota Disit/SRRF06 nº 1, de 16 de abril de 2021, revisão da Solução de Consulta Interna nº 14, de 5 de novembro de 2018, que concluiu no sentido de que a opção pelo regime da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), em substituição ao regime ordinário de contribuição sobre a folha de salários, deve ser feita mediante pagamento tempestivo da CPRB relativa ao mês de janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada.

2. Segundo a Superintendência, 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: 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 ou da DCTFWeb, instrumento que constitui o crédito tributário e torna o declarante responsável pelo débito confessado.

(...)

5. Com base no exposto, acatam-se os argumentos da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 6ª Região Fiscal no sentido de que a opção pelo regime de tributação pela CPRB deve ser considerada válida com base na manifestação inequívoca do contribuinte na DCTF ou na DCTFWeb entregue à RFB, por meio da qual opera-se a confissão do débito e a constituição definitiva do crédito tributário correspondente.

6. Sugere-se encaminhamento à Coordenação-Geral de Tributação para fins de revisão do entendimento consignado na SCI Cosit nº 14/2018. (grifado)

3. A Nota da Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 6ª Região Fiscal (Disit/SRRF06) nº 1, de 16 de abril de 2021, dispõe que os fundamentos constantes da Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 2018, que tratou da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), seriam incompatíveis com as razões declinadas na Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 11 de fevereiro de 2008, que analisou o recolhimento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) sob a sistemática do lucro presumido:

25. Como a confissão em declaração pode ser hábil para confessar e constituir o crédito tributário, viabilizar a inscrição em DAU, e, conseqüentemente, constranger o

patrimônio do devedor, impedir a emissão de CND, estipular o termo inicial do prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário e não ser hábil para definir a forma de tributação?

26. Neste ponto, trago a SCI Cosit nº 5, de 11 de fevereiro de 2008, que tratou de questão análoga, porém relativa à legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, no que concerne à opção pelo lucro presumido.

27. Esta é a redação do art. 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que trata da opção pelo Lucro Presumido, tema enfrentado pela SCI Cosit nº 5, de 2008:

(...)

30. A razão da discrepância, a nosso ver, está relacionado com a fundamentação legal utilizada pela SCI Cosit nº 5, de 2008, dentre eles o § 1º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, os §§ 2º e 6º do art. 74 da lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o § 5º do art. 11 da lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 (art. 12 da lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, após as alterações promovidas pela lei nº 11.941, de 2009).

31. Estes dispositivos da legislação tributária não foram considerados na SCI Cosit nº 14, de 2018.

(...)

34. Além da legislação mencionada na SCI Cosit nº 5, de 2008, há de se atentar para a legislação posterior, como o Decreto nº 8.373, de 11 de dezembro de 2014, que instituiu o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas – eSocial.

35. A partir daí poderemos ter, como efeito salutar, a uniformização do entendimento agasalhado pela RFB no tocante ao IRPJ, quanto à opção pelo Lucro Presumido, e que repercute na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com o entendimento da opção pela CPRB.

36. Por conseguinte, solicita-se a Subsecretaria de Arrecadação, Cadastros e Atendimento – Suara, que, após análise das razões de fato e de direito acima expostas, verifique a conveniência de solicitar a revisão da SCI Cosit nº 14, de 5 de novembro de 2018, para uniformizar o entendimento da opção pela CPRB como o entendimento constante da SCI Cosit nº 5, de 11 de fevereiro de 2008, quanto à opção pelo Lucro Presumido, considerando, ainda, as alterações posteriores na legislação, especificamente no que concerne ao eSocial e a DCTFWeb. (grifado)

4. A Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 2018, objeto da solicitação de revisão, estabelece que a opção pela CPRB deve ser realizada (e comprovada) exclusivamente por meio do pagamento realizado tempestivamente (dentro do prazo de vencimento da obrigação):

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. (grifado)

5. A controvérsia jurídica pode ser resumida em três questões principais: (1) definir se apenas o pagamento pode ser admitido como meio de comprovação da opção pela CPRB ou se outros procedimentos poderiam ser considerados como manifestação expressa e irretratável da escolha pela tributação substitutiva; (2) definir se há limite temporal para que o procedimento seja realizado; e (3) definir se há outras circunstâncias que impeçam o exercício desse direito pelo contribuinte.

Fundamentos

6. Transcrevem-se os dispositivos da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, que suscitem dúvidas interpretativas, consideradas as redações atualmente vigentes:

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)

(...)

Art. 8º 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)

(...)

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) (grifado)

7. A escolha do pagamento do tributo como procedimento de manifestação irretratável de opção por regime tributário alternativo não é novidade no âmbito da legislação tributária federal. A opção pela tributação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) com base no lucro presumido (regime que pode substituir, sob determinadas condições, a apuração do IRPJ com base no lucro real) também é realizada e comprovada mediante o pagamento do tributo, tendo em vista o disposto no art. 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 13 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:

Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. (grifado)

§ 2º A pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção de que trata este artigo com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início de atividade.

Lei nº 9.718, de 1998.

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013)

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário. (grifado)

8. A interpretação isolada dos dispositivos acima referidos poderia conduzir ao entendimento de que o pagamento do IRPJ apurado de acordo com a sistemática do lucro presumido (código específico de documento de arrecadação de receitas federais) seria o único procedimento habilitado a comprovar a opção pelo regime tributário alternativo à apuração do IRPJ pelo lucro real.

9. Entretanto, a leitura da Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 11 de fevereiro de 2008, revela que a administração tributária adotou linha interpretativa sistemática, considerando também outros dispositivos legais que disciplinam a entrega de declarações, conforme itens a seguir transcritos:

5. Com efeito, a legislação tributária prestigia a manifestação da opção pela tributação com base no lucro presumido mediante o pagamento do imposto devido relativo ao primeiro trimestre do ano-calendário, até porque o pagamento deve ocorrer antes das declarações. Mas a forma de tributação adotada na apuração deve ser informada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), o débito (crédito tributário) e crédito (pagamento, compensação ou suspensão) declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), e se a extinção do débito for efetuada mediante compensação, declarada no Per/Dcomp (Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação).

(...)

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 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 irrevogável 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 irrevogável 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) (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 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.

Conforme se extrai da Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022, a validade da opção pelo regime da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) não pode ficar condicionada ao pagamento tempestivo da competência janeiro ou da primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, pois: 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 ou da DCTFWeb, instrumento que constitui o crédito tributário e torna o declarante responsável pelo débito confessado.

Tem-se, portanto, que 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). E, ainda, ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

Para além do exposto, conforme bem consignado na Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022, 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.

Cabe consignar, ainda, que o sujeito passivo efetuou recolhimentos extemporâneos de referidas contribuições, anteriores a qualquer ação fiscal. Ademais, a opção foi devidamente exercida por meio da Escrituração Fiscal Digital-EFD do período (bloco P), sobretudo considerando que houve, no presente caso, lançamento de multa isolada pela fiscalização que entendeu ser inexistente a opção pela CPRB.

Dessa forma, tendo em vista que não mais subsiste o entendimento preconizado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018, no sentido de que a manifestação de opção pela CPRB exigiria o pagamento tempestivo da contribuição em relação ao primeiro mês do ano no qual a empresa auferiu receita, tendo sido superado, integralmente, pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 3/2022 e que consignou, expressamente, que 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, **não há como subsistir a acusação fiscal.**

Tendo em vista que a presente decisão é integralmente favorável ao sujeito passivo, deixo de manifestar sobre os demais pontos abordados em seu recurso, quais sejam: (i) violação ao art. 146, do CTN, em razão da aplicação retroativa da Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018; (ii) ilegitimidade da multa aplicada por flagrante *bis in idem*.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de reconhecer a improcedência do lançamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Fl. 13 do Acórdão n.º 2401-010.518 - 2ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15746.720712/2020-54