



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15746.721029/2021-15
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2202-010.364 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de outubro de 2023
Recorrentes OCEANAIR LINHAS AEREA SA FALIDO EM RECUPERACAO JUDICIAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. PORTARIA MF N.º 63. VERIFICAÇÃO DO VALOR VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF N.º 103.

A verificação do limite de alçada, estabelecido em Portaria da Administração Tributária, para fins de conhecimento do recurso de ofício pelo CARF, é efetivada, em juízo de admissibilidade, quando da apreciação na segunda instância, aplicando-se o limite vigente na ocasião. Havendo constatação de que a exoneração do pagamento de tributo e encargos de multa, em primeira instância, é superior ao atual limite de alçada de R\$ 15.000.000,00 deve ser conhecido o recurso de ofício.

Súmula CARF n.º 103. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETOR-PRESIDENTE. MERO INADIMPLEMENTO. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

A imputação da responsabilidade solidária exige a constituição de crédito tributário e decorre de expressa previsão legal. O Código Tributário Nacional, por meio de seu artigo 135, III, determina a responsabilização dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas que praticarem atos com excesso de poderes ou infração de Lei. Somente quando comprovada pelo Fisco a ocorrência de tais atos resta caracterizada a responsabilidade solidária de tais interessados. O mero inadimplemento não ocasiona a configuração da responsabilidade solidária.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF N.º 2

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de ilegalidade e/ou de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso neste particular. O CARF

não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O processo administrativo tributário, e o procedimento inquisitório de fiscalização que o precede, pautam-se pelas Leis aplicáveis. Assim como toda a Administração Pública, à Administração Tributária é defeso, por expressa disposição de Lei, deixar de aplicar tratado, acordo internacional, Lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, o que, por óbvio, impede a análise de tais questões pelo julgador administrativo.

DESCRIÇÃO FÁTICA E CORRETA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTRIBUINTE. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

Existindo, no auto de infração ou no relatório fiscal que o acompanha, a devida descrição fática, ensejadora da motivação do lançamento, e a especificação da fundamentação legal embasadora do auto, não há que se falar em violação ao direito de defesa do contribuinte. Ausência de nulidade.

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, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, em conhecer parcialmente dos Recursos Voluntários, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades, e, na parte conhecida, em dar-lhes provimento parcial para reconhecer a opção pelo regime da CPRB.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 2202-010.364 - 2ª Sejl/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15746.721029/2021-15

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso de Ofício (e-fl. 9.364) e de Recursos Voluntários (e-fls. 9.414/9.445; 9.451/9.481, este dos responsáveis solidários), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizados nos termos dos arts. 34, inciso I, e 33, respectivamente, ambos do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, o primeiro interposto mediante simples declaração na própria decisão de primeira instância, enquanto o segundo recurso foi interposto pelo contribuinte Massa Falida de Oceanair Linhas Aéreas (Administração Judicial Alvarez & Marsal Administração Judicial) e pelos responsáveis solidários mantidos José Efromovich, German Efromovich e Luiz Simantob, devidamente qualificados nos fólios processuais, relativo ao inconformismo com a decisão de piso (e-fls. 9.363/9.396), proferida em sessão de 25/11/2021, consubstanciada no Acórdão n.º 108-024.470, da 1.ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (DRJ08), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o pedido deduzido em impugnação, excluindo a responsabilidade solidária de Frederico Miguel Preza Pedreira Elias da Costa, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE.

O processo administrativo tributário, e o procedimento inquisitório de fiscalização que o precede, pautam-se pelas Leis aplicáveis. Assim como toda a Administração Pública, à Administração Tributária é defeso, por expressa disposição de Lei, deixar de aplicar tratado, acordo internacional, Lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, o que, por óbvio, impede a análise de tais questões pelo julgador administrativo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. DESCRIÇÃO FÁTICA E CORRETA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTRIBUINTE. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

Existindo, no auto de infração ou no relatório fiscal que o acompanha, a devida descrição fática, ensejadora da motivação do lançamento, e a especificação da fundamentação legal embasadora do auto, não há que se falar em violação ao direito de defesa do contribuinte. Ausência de nulidade.

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 2017 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.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL PREVISTO EM LEI. CABIMENTO.

O descumprimento de obrigação tributária enseja a sanção prevista em Lei. O lançamento de ofício, por expressa determinação legal, deve ser acompanhado pela multa determinada na legislação tributária.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. CABIMENTO.

A imputação da responsabilidade solidária exige a constituição de crédito tributário e decorre de expressa previsão legal. O Código Tributário Nacional, por meio de seu artigo 124, I, determina a responsabilização daqueles que possuem interesse comum na ocorrência do fato gerador. Comprovada pelo Fisco a ocorrência de interesse jurídico em tal situação resta caracterizada a responsabilidade solidária de tais interessados.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS E ADMINISTRADORES. CABIMENTO.

A imputação da responsabilidade solidária exige a constituição de crédito tributário e decorre de expressa previsão legal. O Código Tributário Nacional, por meio de seu artigo 135, III, determina a responsabilização dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas que praticarem atos com excesso de poderes ou infração de Lei. Somente quando comprovada pelo Fisco a ocorrência de tais atos resta caracterizada a responsabilidade solidária de tais interessados.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de impugnação contra lançamento realizado pela Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Bernardo do Campo/SP, pelo qual foi constituído crédito tributário, no valor total de R\$ 156.134.492,30, devidamente atualizado até junho de 2021, relativo ao período de janeiro a dezembro de 2017, referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre valores da receita bruta auferida pelo sujeito passivo.

Os motivos fáticos do lançamento estão descritos no Relatório Fiscal (fls. 7619), e podem ser resumidos pelo seguinte excerto:

“Assim, embora com manifestações do presidente da OCEANAIR — indicando a ALVAREZ & MARSAL como detentora das informações requisitadas — e da administradora judicial ALVAREZ & MARSAL — que, por sua vez, indicou o presidente da OCEANAIR como detentor das mesmas informações — não foi possível obter a resposta de representante da pessoa jurídica acerca da apuração das contribuições previdenciárias patronais.

Paralelamente, mister lembrar que a legislação aplicável às contribuições previdenciárias patronais foi inovada a partir de 2011, com o advento da Medida Provisória nº 540, de 02/08/2011, transformada na Lei nº 12.546/2011. Referido diploma instituiu nova base de cálculo para a CP patronal, a receita bruta auferida pelas empresas, sobre a qual incidiram alíquotas diferentes conforme a atividade por elas desenvolvida.

Digno de nota, também, que, até o advento da Lei nº 13.161, de 31/08/2015, a CP patronal incidente sobre a receita bruta foi obrigatória para as empresas cujas atividades e segmentos econômicos estavam previstos na Lei nº 12.546/2011 e alterações posteriores (MP nº 563/2012, Lei nº 12.715/2012, MP nº 651/2014, Lei nº 13.043/2014, MP nº 669/2015). Dentre tais atividades/segmentos, está a “de transporte aéreo de passageiros regular e de serviços auxiliares ao transporte aéreo de passageiros regular;”, a teor do art. 8º, §3º, inciso III da Lei nº 12.546/2011, inserido pela Lei nº 13.161/2015.

Somente com a entrada em vigor da Lei nº 13.161/2015 é que a apuração da CP patronal sobre a receita bruta passou a ser facultativa às empresas e segmentos econômicos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011. É dizer, apenas a partir do mês de dezembro/2015 é que as empresas cujas atividades estão no rol dos artigos mencionados puderam optar pela apuração da CP patronal pela folha de pagamentos (conforme

originariamente instituída pela Lei nº 8.212/1991) ou pela receita bruta (Lei nº 12.546/2011).

Desta forma, sendo a atividade principal declarada pela empresa a de "transporte aéreo de passageiros regular", conforme seu cadastro CNPJ, esteve obrigada à apuração da CP patronal pela sistemática da Lei nº 12.546/2011 até novembro/2015, a partir do que tal regime passou a ser facultativo à OCEANAIR. A partir do mês de dezembro/2015, inclusive, necessária a expressa opção da empresa pelo regime da dita Lei, cuja ausência atrai a incidência do regime original de apuração da CP patronal — sobre a folha de pagamentos, conforme art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

Portanto, o período auditado (2017) careceu de manifestação da empresa sobre o regime de apuração da CP patronal.

Ora, face à inexistência de respostas da empresa explicando em qual regime apurou suas contribuições patronais previdenciárias, a auditoria-fiscal baseou-se nos elementos, dados e informações outrora fornecidos pela empresa em suas declarações fiscais.

A empresa entregou as seguintes declarações referentes ao ano-calendário 2017:

- SPED/EFD Contribuições, para os meses de janeiro a dezembro, informando valores devidos no bloco "P" dessa declaração, destinado à apuração da CP patronal sobre a Receita Bruta;
- DCTF, para os meses janeiro a junho; agosto a dezembro, declarando valores de CP patronal sob o código de receita 2991. Não foi declarado qualquer débito para a competência julho/2017;
- SPED/ECF, que substituiu a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), informando faturamentos de janeiro a dezembro na ficha L300 dessa declaração;
- SPED/ECD, que se consubstancia na escrituração contábil da empresa para o período, na qual é observada a informação de "RECEITAS OPERACIONAIS" no valor de R\$ 349.222.480,19 para o período janeiro/2017;
- GFIP/SEFIP, que congrega dados relativos aos trabalhadores da empresa e respectivos reflexos previdenciários, onde foram informados, mensalmente, valores no campo "(-) Compensação" em percentual de 20% da sua folha de pagamentos (exceção à competência 13/2017, na qual o percentual foi de 16,94%). Para a competência janeiro/2017, houve declaração de folha de pagamentos a empregados, contribuintes individuais e menores aprendizes.

O conjunto das informações coletadas permite constatar que a empresa obteve faturamento no ano-calendário 2017, já a partir do primeiro mês (janeiro). Também é tranquilo constatar que, no mesmo período, a empresa teve pessoas trabalhando para si, seja na condição de empregado, seja na de trabalhador avulso ou autônomo.

Também é possível inferir que o regime pelo qual a OCEANAIR apurou suas contribuições patronais à Previdência Social foi o da Lei nº 12.546/2011 (base de cálculo = receita bruta), se considerado o preenchimento do bloco "P" da contribuição SPED/EFD ao lado dos débitos confessados em DCTF."

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

O contribuinte foi cientificado do lançamento, por meio de seu domicílio tributário eletrônico, em 16 de julho de 2021 (conforme o que consta às folhas 7682). Apresenta impugnação tempestiva, consoante despacho de folhas 9361, às folhas 7697. Foi imputada responsabilidade solidária aos senhores Frederico Miguel Preza Pedreira Elias da Costa, José Efromovich, German Efromovich e Luiz Simantob (termos de responsabilização anexados às folhas 7669/7680).

Tempestivamente, consoante despacho mencionado, os três últimos devedores solidários mencionados apresentam impugnação conjunta (fls. 9233). São, em síntese, os argumentos das peças impugnatórias que ostentam, na essência, o mesmo conteúdo:

- que o lançamento padece de vício insanável, ensejador de nulidade, uma vez que lançamento fiscal tem indicação genérica de sua fundamentação legal;
- que houve expressa manifestação do contribuinte pelo recolhimento das contribuições previdenciárias com base na receita bruta auferida e que tal procedimento é suficiente para que sua tributação se dê sobre tal base;
- que a imputação da responsabilidade solidária com base nos artigos 124 e 135 do CTN é ilegal e não pode prosperar;
- que tal imputação se deu somente por mera análise societária o que a torna abusiva, uma vez que não foi demonstrado nenhum dos requisitos autorizadores previstos na Lei;
- que, como dito, não houve comprovação da ocorrência dos elementos fáticos e probatórios da responsabilização solidária, necessidade legal para tal imputação, mormente no tocante à existência de vínculo das pessoas físicas com os fatos geradores da obrigação tributária;
- que o Supremo Tribunal Federal já fixou limites às multas tributárias imputadas às pessoas físicas o que torna, no caso em apreço, necessária a redução dos montantes a valores razoáveis;
- que a multa de ofício (segunda autuação), aplicada em razão da suposta inexatidão nas EFD's Contribuições é inconstitucional, posto que abusiva e confiscatória, além de não se verificar a demonstração da suposta infração;
- diante de todo o exposto, pugnam pela nulidade do lançamento e, subsidiariamente, pelo reconhecimento da ilegitimidade passiva dos impugnantes responsáveis solidários.

Também de forma tempestiva, segundo o mesmo despacho de folhas 9361, o devedor solidário Frederico Miguel Preza Pedreira Elias da Costa apresenta sua insurgência contra a solidariedade a ele imputada de forma apartada da devedora principal e dos demais solidários. Sua pretensão é embasada nos seguintes argumentos:

- que o lançamento padece de vício insanável, ensejador de nulidade, uma vez que houve preterição do seu direito de defesa;
- que o Fisco não conseguiu provar, por meio da necessária juntada de documentos, que o impugnante realizava a gestão tributária;
- que não se comprovou as hipóteses previstas no artigo 135 do CTN necessárias para a responsabilização tributária;
- que o impugnante não participou dos fatos geradores do período atuado;
- do exposto, pugna pela procedência da impugnação e pela declaração da nulidade do lançamento. Subsidiariamente, requer o cancelamento da multa aplicada após 07 de fevereiro de 2019 e no mérito, a improcedência da responsabilização imputada.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa foi acolhida em parte pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita, tendo sido exonerada parcialmente a responsabilidade solidária, sendo afastada a do Sr. Frederico Miguel Preza Pedreira Elias da Costa.

Do Recurso de Ofício

O recurso necessário foi interposto por declaração na decisão de primeira instância, nestes termos:

Recorre-se de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em razão do valor exonerado, para um dos sujeitos passivos, ultrapassar o limite de alçada, em conformidade com o art. 366, inciso I, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 6.224/07, bem como com o art. 34 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97, combinados com o artigo 1º, § 2º, da Portaria MF nº 63/2017, publicada no DOU de 10/02/2017, que estabeleceu o limite para interposição de recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário o contribuinte Massa Falida de Oceanair Linhas Aéreas (Administração Judicial Alvarez & Marsal Administração Judicial), reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Os responsáveis solidários José Efromovich, German Efromovich e Luiz Simantob, de igual modo, reiteram os termos da impugnação e requerem, inicialmente, o afastamento da responsabilidade solidária ou, sucessivamente, o cancelamento do lançamento.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade do Recurso de Ofício

Inicialmente, analiso o juízo de admissibilidade do recurso *ex officio*.

Pois bem. Na forma da Súmula CARF n.º 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, estando, atualmente, fixado em R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), na forma do art. 1.º da Portaria MF n.º 2, de 17 de janeiro de 2023, publicada em 18 de janeiro de 2023.

Por conseguinte, sendo o lançamento no valor total de R\$ 156.134.492,30, atualizado até junho de 2021, relativo ao período de janeiro a dezembro de 2017, referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre valores da receita bruta auferida pelo contribuinte, sendo o recurso de ofício referente a exoneração integral da responsabilidade solidária imputada

a pessoa do Senhor Frederico Miguel Preza Pedreira Elias da Costa, tem-se que deve ser admitido o recurso de ofício.

Sendo assim, conheço do recurso de ofício.

Admissibilidade dos Recursos Voluntários

Os Recursos Voluntários são tempestivos (notificação do contribuinte em 21/01/2022, e-fl. 10.212; os responsáveis solidários se deram por notificados em recurso voluntário; protocolos recursais de ambos em 22/12/2021, antecipadamente, e-fl. 9.412 e 9.449, respectivamente, e despacho de encaminhamento, e-fl. 10.218), mas não atendem a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial deles, pois reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer para algumas matérias veiculadas no recurso. Explico.

- Inconstitucionalidade

Os recorrentes pretendem, assim como o fizeram em suas impugnações, debater, dentre outros, várias teses de inconstitucionalidade.

Ocorre que, a discussão sobre inconstitucionalidade não cabe ser apreciada nestes autos, isso porque há o impedimento da **Súmula CARF n.º 2**, segundo a qual "*[o] CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

Este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada esta competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das normas legais, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidade, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou na forma da nova sistemática do art. 19-A, inciso III, da Lei n.º 10.522, de 2002, se houvesse, ao menos, manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, independentemente de ato declaratório, o que não é o caso. Não há situação excepcional nestes autos.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Deveras, é vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de alegada inconstitucionalidade de lei.

O controle de legalidade efetivado pelo CAREF, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, observa se o ato administrativo de lançamento atendeu seus requisitos de validade, se o ato observou corretamente os elementos da competência, da finalidade, da forma, os motivos (fundamentos de fato e de direito) que lhe dão suporte e a consistência de seu objeto, sempre em dialética com as alegações postas em recurso, observando-se a matéria devolvida para a apreciação na instância revisional, não havendo permissão para declarar inconstitucionalidade de lei, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário este controle.

Logo, conheço parcialmente dos recursos voluntários, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Mérito do Recurso de Ofício

Quanto ao juízo de mérito do Recurso de Ofício, passo a apreciá-lo.

Inicialmente, cabe reiterar que o recurso de ofício versa sobre a exclusão pela decisão de primeira instância da responsabilidade solidária do Senhor Frederico Miguel Preza Pedreira Elias da Costa.

Observo que foi acertada a decisão de piso, pelo que passo a adotá-la como razões de decidir, nestes termos:

Passemos agora a análise da impugnação do Senhor **Frederico Miguel Preza Pedreira Elias da Costa**.

Sua insurgência é apoiada na ausência de comprovação, por parte do Fisco, dos motivos previstos no Código Tributário Nacional para a responsabilização. Vejamos (fls. 9236):

Neste ponto, V. Sas., cabe indagar: a d. fiscalização tributária fiscalizou, constatou e apontou no relatório ou autuação alguma situação que pudesse, em tese, caracterizar alguma das excepcionais hipóteses de responsabilidade solidária do Impugnante além da genérica afirmação de que a um presidente cabe “administrar e coordenar a companhia”? O relatório da autuação aponta a configuração fática de alguma das hipóteses do art. 135, III, do CTN?

Todas as respostas para os questionamentos acima são absolutamente negativas!

*Desde já, não é demais destacar que é ônus da fiscalização tributária colacionar provas (ou ao menos trazer indícios baseados em elementos materiais) de que teriam ocorrido situações que pudessem caracterizar “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. In casu, não há sequer elementos indiciários de que estariam presentes as hipóteses do art. 135, III, do CTN, em especial tendo-se em mente que o mero inadimplemento tributário não é caracterizador de obrigação tributária resultante de infração de lei, conforme pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Ademais, da simples leitura dos autos de infração, é possível se depreender que os dispositivos legais tidos por infringidos **não** guardam qualquer relação com a **absurda e ilegal** indicação do Impugnante como responsável solidário neste lançamento de ofício. Como de praxe, a fiscalização tributária da Receita Federal arrola uma infinidade de dispositivos legais tidos por violados, muitos dos quais são genéricos e não tem relação com as infrações alegadas como verificadas na*

autuação, o que é feito pelo Fisco apenas e tão somente com a finalidade de tentar afastar eventual nulidade do lançamento tributário por ofensa ao art. 142 do CTN e preterição do direito de defesa do contribuinte autuado.

Como se vê dos trechos colacionados acima, a inclusão do Impugnante na condição de responsável solidário decorreu, **exclusivamente**, de um esforço interpretativo da fiscalização da Receita Federal, inclusive com a **presunção** de que estaria presente a figura do “dolo” com a finalidade específica de sonegação tributária, ao **EQUIVOCADAMENTE** não selecionar a opção quanto à apuração e recolhimento da Contribuição Previdenciária nos moldes do regime da Lei nº 12.546/11, ou seja, sobre a Receita Bruta auferida, bem como não informar os dados corretamente em suas obrigações acessórias.

Todavia, não há na acusação fiscal qualquer elemento que pudesse justificar a caracterização de dolo com finalidade específica de sonegação fiscal – muito menos por parte do Impugnante!

Sendo assim, V. Sas., a equivocada indicação do Impugnante como responsável solidário é manifestamente improcedente, não se sustentando a partir de uma perfunctória análise, conforme se passa a pormenorizadamente evidenciar.”

Como visto acima, concorda-se com o impugnante quanto a ser ônus do Fisco a demonstração do ato praticado pessoalmente pelo imputado que atraia a responsabilização prevista em lei.

A discussão, portanto, cinge-se à verificação se tal comprovação ocorreu.

Logo, a solução deve ser obtida no relatório fiscal. Recordo o que consta do relatório fiscal:

“Em que pesem tais disposições legais, observou-se condutas dos diretores-presidentes que atraem a responsabilidade tributária. São elas: 1. a alta administração em atos que deram azo à constituição do crédito tributário, por FREDERICO MIGUEL PREZA PEDREIRA ELIAS DA COSTA;

(...)

A primeira é constatada a partir da responsabilidade estatutária inerente ao diretor-presidente. Ao realizar apurações da CP patronal por um regime legal sem ter a ele aderido conforme determinação legal, e ao informar dados incorretos nas declarações fiscais apresentadas a esta Secretaria Especial relativamente ao ano de 2017, **cometeu a OCEANAIR atos, à época, sob a presidência de FREDERICO MIGUEL PREZA PEDREIRA ELIAS DA COSTA** que infringiram a lei e deram azo à constituição do crédito tributário ora formalizado. Nisto, a responsabilidade prevista pelo art. 135, inciso III da Lei nº 5.172/1966. No mesmo sentido, convergem a doutrina e a jurisprudência, merecendo destaque o REsp 1.017.732/RS/STJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, 2ª turma, DJe 07/04/2008.

Logo, responde FREDERICO MIGUEL PREZA PEDREIRA ELIAS DA COSTA pela totalidade dos valores lançados, solidariamente à OCEANAIR.”

Assiste total razão ao insurgente.

Não soube, ou não pode, o Fisco comprovar atos praticados que caracterizassem infração à lei ou ao estatuto pelo imputado.

Como dito linhas acima, não se pode aceitar que o mero inadimplemento tributário caracterize a infração à lei ou excesso de poderes.

Não se pode pactuar com a visão de que um diretor presidente de uma companhia infrinja a lei quando opta por uma base de cálculo prevista em lei, o fazendo por meio de uma declaração, e por não recolher tempestivamente o tributo sobre tal base esteja cometendo um ilícito que atraia a responsabilização pessoal.

Recorde-se que, como dito acima, se mero inadimplemento de obrigação tributária principal ensejasse a responsabilidade pessoal, todos os lançamentos de ofício, sem exceção, deveriam vir acompanhados da imputação de responsabilidade solidária aos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado.

Assim, por todo o exposto, voto pela procedência da impugnação apresentada pelo Sr. Frederico Miguel Preza Pedreira Elias da Costa.

Sendo assim, sem razão o recurso de ofício.

Conclusão quanto ao Recurso de Ofício

Sendo assim, em apreciação racional da lide, motivado pelas normas aplicáveis à espécie, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não vejo reparos na decisão de primeira instância em relação ao recurso de ofício, mantendo-a neste particular.

Em suma, conheço do recurso de ofício e nego-lhe provimento.

DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE E DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Observo que se mantém idêntica linha argumentativa posta em impugnação em relação a matéria preliminar. Logo, após análise das alegações e das provas colmatadas aos autos, estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, quanto a preliminar, sempre em igual debate, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso com os quais concordo e entendo suficientes, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, para o tema preliminar, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

NULIDADES DO AUTO DE INFRAÇÃO

Depois de discorrer sobre seu entendimento, amparado em alguma doutrina e jurisprudência, quanto à possibilidade do julgador administrativo reconhecer eventuais inconstitucionalidades, o devedor principal passa a apontar o que ele entende por vícios existentes na autuação fiscal.

Antes de enfrentar tais alegações, mister afastar a análise de eventuais questões constitucionais.

Recordemos a expressa disposição legal sobre o tema. Vejamos o que determina o Decreto nº 70.235/72, norma recepcionada pela Carta Magna com status de Lei e que regula o processo administrativo tributário:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Nesse sentido, impende esclarecer que não cabe aos Órgãos Julgadores, inclusive ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, afastar a aplicação da legislação tributária em vigor. Tal disposição, como não poderia deixar de ser, consta do artigo 62 do Regimento Interno (Portaria MF nº 343, de 2015), do Conselho:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Também nesse sentido a Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não é outro o entendimento doutrinário. Recordemos o balizado pronunciamento do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134) sobre a matéria:

(...) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o

inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada.

(...)

Vejamos quais os vícios apontados na peça de insurgência que maculam o lançamento tributário. Recordemos os argumentos constantes das páginas 7704:

“Ab initio, esclarecem os Impugnantes que foram prejudicados no que tange a análise do auto de infração em discussão. Isso porque sequer é possível identificar a tipificação legal da suposta infração. O que não pode subsistir.

Sob vaças alegações a Fiscalização inseriu de forma genérica os dispositivos supostamente infringidos pela Impugnante, principalmente no tocante à hipótese de incidência do imposto e seu fato gerador, indicando tão somente artigos que não permitem aos Impugnantes analisar com cautela o que ensejou a cobrança do suposto imposto devido.

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 17/01/2019 e 10/07/2019:

Art. 12, inciso II, da Lei n.º 8.218/91, com redação dada pelo art. 4.º da Lei n.º 13.670/18.

Art. 12. A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades: II – multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos;

Ora, como pode a fundamentação legal que levou à aplicação de Multa de Ofício (que é ilegal e inconstitucional, como se verá mais adiante), ser tão somente o artigo que prevê a aplicação de multa no caso de descumprimento de OUTRO artigo?

Ainda, mesmo que este argumento não fosse acolhido, é evidente que os Impugnantes não estão sujeitos a todas as hipóteses de incidência previstas no artigo 11 da referida lei.

Já no que tange à outra suposta infração cometida pelos sujeitos passivos listados nos Autos de Infração, o mesmo ocorre. O Auto de infração indica os seguintes dispositivos como fundamentação para enquadramento legal:

ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2017 e 31/12/2017:

Lei n.º 8.212, de 24.07.91, incisos I e III do art. 22, inciso IV do art. 32; Caput e § 7º do art.33 (e alterações posteriores); Decreto 2.803, de 20.10.98; Decreto 3.048, de 06.05.99, inciso I e § Único do art. 12, inciso I e §1º do art. 201, alínea b inciso I do art. 216; inciso IV e § de 1º a 4º do art. 225; Caput e § 1º do art.245 (e alterações posteriores).

Como pode o Fisco, além dos principais artigos, indicar genericamente diversos Decretos, sem qualquer indicação específica de artigo supostamente violado pelos Impugnantes, esperando que o Contribuinte verdadeiramente DECIFRE a infração?

Ainda, vejam que o Fisco deixa completamente aberta a interpretação dos artigos, por deixar genericamente incluídas todas e quaisquer alterações posteriores na legislação. O que não pode prosperar.

Como podem os Impugnantes se defender do suposto enquadramento legal e de “alterações posteriores” que sequer foram indicadas ou que possui conhecimento? O Contribuinte se vê obrigado a buscar e imaginar que a autuação pode contemplar não só os artigos mencionados, mas também os futuramente alterados? Evidentemente que não”

Tergiversa o impugnante.

Não se verifica a indicação genérica da hipótese de incidência do imposto, tampouco do fundamento legal da multa aplicada.

Preliminarmente, comprovo tal assertiva com a análise do Termo de Verificação Fiscal (fls. 7625), no tocante à explicitação da ocorrência do fato gerador e sua previsão legal:

“A OCEANAIR entregou declarações que permitem concluir ter auferido receitas/faturamento no mês de janeiro/2017. Também informou nas mesmas declarações pagamentos a empregados, contribuintes individuais e menores aprendizes, idem quanto a janeiro/2017, havendo obrigação tributária decorrente da CP patronal. Logo, se desejou apurar a CP patronal sob a sistemática da lei nº 12.546/2011, necessário que tenha manifestado tal opção com o pagamento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta relativa a janeiro/2017.

Entretanto, não se encontrou pagamento relativo à CP patronal para a competência janeiro/2017. Embora a OCEANAIR tenha declarado faturamento e folhas de pagamento para essa competência, não houve a formalidade legal necessária à opção pelo regime substitutivo da lei nº 12.546/2011, nos termos de seu art. 9º, §13.

Logo, aplicável à OCEANAIR o regime de apuração previsto na lei nº 8.212/1991.

DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Matéria tributável é a base de cálculo do tributo. In casu, é a folha de pagamentos da empresa (art. 22, incisos I e III, lei nº 8.212/91). É dizer: havendo empregados, trabalhadores avulsos ou contribuintes individuais a seu serviço num determinado período, está caracterizada a obrigação tributária prevista pelos dispositivos legais mencionados.

De fato, inequívoca a existência de empregados/contratados a serviço da empresa fiscalizada, a teor de suas formais declarações a esta Secretaria Especial (GFIP) em todos os meses/competências do ano-calendário 2017, condição suficiente à obrigação em tela (art. 33, §7º c/c art. 31, inciso IV e §2º da lei nº 8.212/91).

Relevante observar que os montantes compensados nas suas declarações fiscais (GFIP), em cada mês/competência, referiram-se exatamente ao montante que seria devido à Previdência Social pelo regime “normal” de apuração da CP patronal, exceção à 13ª competência, na qual o percentual ficou em 16,94%. É dizer: os valores informados no campo “COMPENSAÇÃO — VALOR APROPRIADO” (ou campo “(-) Compensação” dos anexos relatórios GFIP) das mencionadas declarações, em cada mês/competência do ano-calendário 2017, referiram-se, cada um, ao montante (20%) que seria devido pela OCEANAIR no regime de apuração trazido pelo art. 22 da lei 8.212/91.

Assim, eis a base de cálculo sobre a qual incidiu o percentual de 20% devido pela OCEANAIR à Previdência, nos termos do art. 22 da lei nº 8.212/1991, acompanhado do valor devido, sem acréscimos legais: (...)

Não obstante tal explicitação, é possível constatar que o auto de infração contém não só a descrição do fato impositivo como também a fundamentação legal do mesmo (fls. 7641):

(...) [verificar e-fl. 9372 com fotocópia do auto de infração e sua descrição]

Ora, claríssimas – e em alguma medida até redundantes – a fundamentação legal e a descrição do fato impositivo ensejador do crédito constituído.

O mesmo – a descrição e fundamentação no termo de verificação fiscal e no próprio auto de infração – acontece quanto à multa por descumprimento de obrigação acessória. Início a comprovação agora pela reprodução do auto de infração (fls. 7642):

(...) [e-fl. 9373 com fotocópia do auto de infração e sua descrição]

Já no Termo de Verificação Fiscal, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Notificante, explicita (fls. 7625):

“DAS INCORREÇÕES NA ESCRITURAÇÃO FISCAL

A OCEANAIR escriturou, nas declarações fiscais SPED/EFD-Contribuições, relativas ao exercício findo em 31/12/2017, valores incorretos face à legislação tributária, haja vista ter declarado a CP patronal sob a sistemática da lei nº 12.546/2011 estando, contudo, vinculada à apuração sob o regime da lei nº 8.212/1991 (art. 22).

Para uma visão geral de tais incorreções, foi elaborada a tabela abaixo:

(...) [conferir e-fl. 9374]

Essas incorreções configuram infração à legislação tributária. As pessoas físicas e jurídicas que declaram informações ao Fisco devem fazê-lo não por hábito, ou com desprezo à precisão dos dados: antes, devem fazê-lo

com a exatidão, tempestividade e verdade que o interesse público empresta ao Erário. Não obstante, o art. 16 da lei nº 9.779/1999 assim jaz escrito:

“Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.”

Nesse diapasão, se considerada a declaração SPED/EFD-Contribuições, aplicam-se às infrações cometidas as disposições contidas no art. 12, inciso II, da lei nº 8.218/1991 c/c 10 da IN RFB nº 1252/2012 — a saber, multa de 5% (cinco por cento) do valor da incorreção.

Isto colocado, mister reproduzir, na tabela abaixo, as multas aplicadas à OCEANAIR pelo descumprimento da legislação tributária face às incorreções constatadas, sendo a data de entrega de cada período aquela em que se considera cometida a incorreção:

(...)”

(...)

Logo, como dito acima, não há a indicação genérica da tipificação legal como querem fazer crer os impugnantes.

Ao reverso, o que se observa é clara descrição, pela Autoridade Lançadora, dos fatos geradores ocorridos, o dimensionamento dos valores não recolhidos, e a constatação do descumprimento de obrigação acessória pelo devedor principal; tudo devidamente fundamentado.

Diante do exposto, não se pode concordar com a existência dos vícios apontados e se torna imperioso o reconhecimento da improcedência da arguição de nulidade efetuada.

Em relação ao mérito do lançamento, com relação ao regime optativo da CPRB, foi firmada a tese na DRJ, corroborando o lançamento, no sentido de que *a opção pelo regime da CPRB para os anos de 2017 e seguintes deve ocorrer por meio de pagamento, realizado no prazo de vencimento, da contribuição relativa a competência de janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, não sendo admitido recolhimento em atraso para fins de opção pelo regime substitutivo ao de incidência sobre a remuneração dos segurados contratados.*

Por sua vez, argumenta a contribuinte que ao manifestar – *por via de declaração, especificamente em sua Declaração de Débitos e Créditos Federais (DCTF)* –, sua opção pelo recolhimento da contribuição previdenciária devida com base em sua receita bruta, o fez em maneira definitiva e na forma suficiente para que tal opção produzisse os efeitos previstos na Lei nº 12.546/11.

Reproduzo a essência argumentativa da recorrente (fls. 7710), conforme transcrição que também tinha sido adotada pela DRJ:

“Mediante a opção pela Contribuição Previdência sobre a Receita Bruta em 2017 a empresa efetuou os cálculos da CPRB e declarou na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) de janeiro/2017 (em anexo).

Não bastasse isso, há de asseverar que, no que se refere às obrigações acessórias, a CPRB trouxe mais complexidade ao intrincado sistema tributário brasileiro, não só pela sua forma de apuração e pagamento, mas também em relação às obrigações acessórias, o que, inclusive, aumentou a quantidade de litígios administrativos e judiciais em torno do cumprimento das regras da contribuição.

A declaração das contribuições sobre a folha deve ser feita em Guia de Recolhimento do FGTS e de informações à Previdência Social (“GFIP”) e Informações à Previdência Social e o pagamento em Guia da Previdência Social (“GPS”).

Por outro lado, a CPRB deve ser calculada e lançada no campo compensação da GFIP, após confessada em Declaração de Contribuições e Tributos Federais ("DCTF") e paga em até dois Documentos de Arrecadação Federal ("DAF"), sendo um para a atividade desonerada do artigo 7º da Lei nº 12.546/2011 e outro para o artigo 8º da mesma Lei, como indicado pelo Ministério da Fazenda:

"De fato, nesse ambiente, independentemente da robustez do sistema contábil da empresa, em alguns casos, a interpretação legal da medida pode gerar litígios e aumentar a judicialização de alguns setores, com prejuízo para todos. Infelizmente, o real aumento de custos e a perda da eficiência em decorrência da complexidade administrativa inerente à desoneração tendem a ser obscurecidos pela vantagem fiscal que o programa oferece."

Como indicado anteriormente, a Lei nº 13.161/2015, em linhas gerais, tornou a CPRB facultativa e instituiu novas alíquotas para a contribuição, sendo que a tributação foi majorada para a maioria dos setores antes sujeitos ao regime de desoneração.

A alteração na Lei nº 12.546/2011, pela Lei nº 13.161/2015, também inseriu a disposição do § 13, do art. 9º, que determinou a necessidade de manifestação mediante o pagamento, para que as empresas se sujeitem à desoneração da folha, veja-se.

"Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 70 e 80 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."

Ocorre que a Oceanair efetuou todos os cálculos da CPRB, procedendo, inclusive, com o pagamento durante o ano de 2017, nos termos da documentação que se encontra em anexo à presente manifestação.

Razão pelo que se vislumbra evidentemente que a Massa jamais teve o intuito de regressar ao recolhimento da contribuição sobre 20% da folha de salários, determinada pelo art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212/1991.

A intenção desta Impugnante sempre foi continuar no recolhimento da CPRB para o ano-calendário de 2017. Certo de que durante todo o ano de 2017 foram realizados os recolhimentos nos termos da documentação acostada à presente manifestação."

Pois bem. Em sessão de 14/09/2023, no Processo n.º 10340.720162/2021-01, Acórdão CARF n.º 2202-010.324, esse Colegiado apreciou idêntica discussão e rechaçou a tese firmada pela DRJ, afastando o lançamento, tendo concluído, conforme sintetiza ementa, que:

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.

Do voto prolatado no Processo n.º 10340.720162/2021-01, Acórdão CARF n.º 2202-010.324, que foi unânime neste Colegiado, colhe-se:

Assim, 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 apontou o julgador de piso:

8.4. A tributação pela CPRB para as empresas na sistemática da Lei nº 12.546, de 2011, foi obrigatória para os fatos geradores até 2015. A partir de 01/2016, a Lei nº 13.161, de 2015, transformou o regime tributário em facultativo, com a nova redação

dos § 13 do art. 9º, podendo optar pelo recolhimento sobre a folha de salário ou sobre a receita bruta (CPRB), sendo que a manifestação de opção a ser realizada pela empresa deveria ocorrer de duas formas, nos seguintes termos:

Lei nº 12.546, de 2011

Art. 7º 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 13.161 de 31 de agosto de 2015) [...] 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) (sem grifos no original).

8.7. Verifica-se que, a partir de 2016, a manifestação pela opção se dá com o pagamento da CPRB no mês de janeiro de cada ano, sendo que o recolhimento da contribuição substitutiva deve ser feito tempestivamente, nada dispondo a respeito da possibilidade de ser feito com base nas informações prestadas em GFIP ou DCTF.

8.8. Nesse ponto, releva destacar que o pagamento relativo ao mês de janeiro de cada ano, para fins de opção pelo regime substitutivo da CPRB, deve ser feito sem atraso, conforme orienta a Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 2018:

...

8.9. O que se interpreta de tais dispositivos legais é que, não realizando o pagamento do mês de janeiro no prazo estabelecido, a empresa automaticamente estaria informando que optou pela sistemática ordinária. Caso fosse possível aceitar o pagamento do mês de janeiro em atraso, equivaleria a aceitar a opção com prazo ilimitado, o que é inadmissível. De fato, não há razoabilidade em aceitar a opção com prazo ilimitado, posto que, se fosse essa a intenção, trataria o texto de mencionar a possibilidade de “opção retroativa” a qualquer tempo.

8.10. Embora a lei outorgue ao contribuinte a prerrogativa de eleição do regime que melhor lhe favoreça, não se pode ampliar esta liberdade para que ele, a qualquer tempo, decida manter ou não a opção. Portanto, a única interpretação aceitável é que, tendo havido receita bruta tributável no mês de janeiro, a forma de manifestar a opção pelo regime da CPRB é o recolhimento da contribuição previdenciária devida, não sendo suficiente o cumprimento de obrigações acessórias, como DCTF e GFIP.

...

8.14. Cabe acrescentar que a Solução de Consulta Interna tem efeito vinculante no âmbito da RFB, conforme determina o inciso II do art. 12 da Portaria RFB nº 1.936, de 06 de dezembro de 2018, vigente à época da emissão da SCI Cosit nº 14, de 2018.

...

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. (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 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) (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.

Assim, 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.

Conforme narrado nos autos, os débitos de CPRB foram confessados pela recorrente na DCTFWeb, tendo já inclusive sido objeto de cobrança administrativa e inscritos em Dívida Ativa da União. Dessa forma, considerando os fundamentos expostos, não restando dúvidas quando à confissão dos débitos em DCTF ou em DCTFWeb, conforme o período, o que se constitui em uma das formas de opção pela CPRB, deve ser dado provimento ao recurso.

Ressalte-se 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, também a depender do período.

Sendo o pleito julgado a favor do sujeito passivo, deixo de me manifestar sobre as demais alegações por ele apresentadas, em analogia com o que disciplina o § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Pelo relato observa-se a similaridade dos casos e, assim, entendo, como já me manifestei na sessão anterior, que assiste razão ao recorrente quando afirma que a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo, não sendo, portanto, apenas, única e exclusivamente com o pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais no mês de janeiro. A Solução de Consulta Interna n.º 3, de 27 de maio de 2022, corrobora e afirma o entendimento.

Sendo assim, sem razão os recorrentes quanto às nulidades, porém, no mérito, assiste razão aos recorrentes, de modo que deve ser reconhecida a opção da contribuinte pelo regime optativo da CPRB.

Desta forma, resta prejudicada a análise da responsabilidade posta nos recursos voluntários dos demais recorrentes, em analogia com o que disciplina o § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, pois o cancelado o lançamento ao se reconhecer a opção pelo regime da CPRB.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário da contribuinte e dos responsáveis solidários

Sendo assim, em apreciação racional da lide, motivado pelas normas aplicáveis à espécie, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço parcialmente dos recursos voluntários da contribuinte e responsáveis solidários mantidos, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades, rejeito as preliminares e, no mérito, após rejeição de preliminares, dou-lhe provimento parcial para reconhecer a opção da contribuinte pelo regime optativo da CPRB em substituição ao regime do art. 22 da Lei n.º 8.212, de modo a cancelar o lançamento.

Dispositivo

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício e, conheço parcialmente dos Recursos Voluntários, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades, e, na parte conhecida, **DOU-LHES PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer a opção pelo regime da CPRB.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

