



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15746.721036/2021-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.463 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2024
Recorrente UTC ENGENHARIA S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. PROCEDIMENTOS E LIMITAÇÕES. NATUREZA JURÍDICA

SCI Cosit nº 03/2022 A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta(CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo.

Natureza jurídica da opção pelo regime substitutivo CPRB. Declaração de vontade implícita receptícia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento aos recursos.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alfredo Jorge Madeira Rosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente)

Relatório

Trata-se de autuação referente ajuste indevido da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, em face a opção não formalizada pela CPRB - Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, instituída pela Lei 12.546/2011, em substituição às contribuições previdenciárias patronais previstas nos incisos I e III do artigo 22 da Lei 8.212/1991, no período de 01/2017 a 12/2017, no valor de R\$ 87.576.475,80. Foi lavrada também decorrente multa por descumprimento de obrigação acessória (informações inexatas, incompletas ou omitidas).

As autuações foram lavradas com sujeição passiva de UTC ENGENHARIA S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL e mais 15 empresas responsáveis solidárias de fato, do mesmo grupo empresarial. A saber:

- 1) UTC PARTICIPAÇÕES S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
02.164.892/0001-91
- 2) CONSTRAIN S/A - CONSTRUÇÕES E COMERCIO - EM RECUPERAÇÃO
61.156.568/0001-90
- 3) UTC INVESTIMENTOS S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
15.580.266/0001-28
- 4) REPAROS NAVAIS DO BRASIL LTDA. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
07.956.625/0001-70
- 5) MAPE SA CONSTRUÇÕES E COMERCIO - EM RECUPERAÇÃO
JUDICIAL 03.225.984/0001-05
- 6) UTC DESENVOLVIMENTO IMOBILIÁRIO S.A. - EM RECUPERAÇÃO
JUDICIAL 03.670.800/0001-08
- 7) NORTEOLEUM EXPLORAÇÃO E PRODUÇÃO S.A. - EM
RECUPERAÇÃO JUDICIAL 12.456.210/0001-78
- 8) CLIAPORTO LOGÍSTICA LTDA 37.443.470/0001-30
- 9) PATRIMONIAL VOLGA S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
02.044.407/0001-46
- 10) IGUATEMI ENERGIA LTDA 03.998.784/0001-87
- 11) TRANSMIX ENGENHARIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S A
60.955.465/0001-28
- 12) COBRAZIL ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES S/A
33.036.195/0001-89
- 13) COBRAZIL CONSTRUÇÕES S.A. 34.325.515/0001-83
- 14) COBRENA CIA DE REPAROS MARÍTIMOS E TERRESTRES LTDA -
EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL 33.958.638/0001-99

15) UTC DEFESA LTDA

18.286.391/0001-18

Os sujeitos passivos tempestivamente apresentaram impugnação do lançamento, sendo que o contribuinte sustentou ter feito a opção formal pelo método de apuração de contribuições previdenciárias sobre a receita bruta (CPRB). As responsabilizações solidárias foram questionadas por outras empresas constantes da autuação.

O ACÓRDÃO 106-022.184 – 8ª TURMA/DRJ06, por unanimidade, considerou improcedentes as impugnações, apresentando a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Data do fato gerador: 01/01/2017 a 31/12/2017

NULIDADE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

Se o lançamento foi confeccionado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, se não ocorreu cerceamento ao direito de defesa e tampouco a demonstração de eventual prejuízo a impugnante, não há que se falar em nulidade do lançamento tributário.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB).

A opção pelo regime substitutivo da CPRB para o mês de 12/2015 e para os anos seguintes deve ocorrer por meio de pagamento, realizado no prazo de vencimento da contribuição, a partir de 2016, relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada.

CPRB. NÃO OPÇÃO. AJUSTE INDEVIDO EM GFIP.

Uma vez que o contribuinte não efetuou a opção na forma exigida pela lei, não tem direito ao regime substitutivo da CPRB, descabendo, por consequência, o ajuste da referida contribuição na GFIP.

VINCULAÇÃO DA RFB. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL.

A vinculação da RFB a entendimento contido em decisão judicial proferida no âmbito de Recurso Especial repetitivo ou de Recurso Extraordinário com repercussão geral somente ocorre após a manifestação da PGFN por meio de nota explicativa.

PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS ADICIONAIS. INDEFERIMENTO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções constantes no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO.

Os sujeitos passivos apresentaram Recursos Voluntários repisando alegações apresentadas nas impugnações. UTC ENGENHARIA S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL alegou:

- a) Regular adesão à CPRB e impossibilidade de interpretação retroativa e restritiva à liquidação em atraso e por compensação declarada via formulário;
- b) Da Existência de Prévio Executivo Fiscal para Exigência da CPRB do ano-calendário de 2017 – Ratificação da Apuração e Opção da RECORRENTE ao Regime Substitutivo e Impossibilidade de Ofensa ao Ato Jurídico Perfeito e da Manutenção da Dupla Tributação do Mesmo Fato Gerador Sob Duas Vertentes (Receita Bruta e Folha de Salários);
- c) Do Consequente Cancelamento da Multa por Descumprimento de Obrigação Acessória – Inexistência de Informações Inexatas Declaradas em EFD-Contribuições;
- d) Vício na Determinação da Matéria Tributável – Evidente Equívoco na Apuração da Contribuição Previdenciária Incidente sobre Folha de Pagamento;
- e) Improcedência da Multa Agravada – Inexistência de Qualquer Embaraço à Fiscalização Tributária;
- f) Ilegitimidade passiva dos responsáveis solidários de fato.

Pede que o Recurso Voluntário seja conhecido e provido a fim de que:

- i) Seja cancelado integralmente o auto de infração;
- ii) Seja reconhecida a nulidade, por vício material, do lançamento de ofício;
- iii) Seja deduzida da presente cobrança os valores constantes na Execução Fiscal nº 5007635-68.2021.4.03.618;
- iv) Sejam excluídas as verbas indenizatórias, da base de cálculo remanescente em cobrança;
- v) A multa seja cancelada ou limitada a 1 única infração;
- vi) Seja afastado o agravamento da multa de ofício, reduzindo seu patamar a 75%.

Posteriormente, em 30/12/2022, juntou petição (e-fls. 6205/6211) na qual informa a revogação da Solução de Consulta Interna COSIT nº 14/2018 pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2022. Entende que tal mudança ratifica a procedência de seu Recurso Voluntário.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa, Relator.

CONHECIMENTO

Os Recursos Voluntários são tempestivos, e deles tomo conhecimento. Com fulcro no disposto no Decreto 70.235/1972, art. 16, §4º, alínea “b”, conheço também da petição juntada às e-fls. 6205/6211, haja vista a ocorrência de fato superveniente.

PRELIMINARES

Foi trazido no Recurso Voluntário, como sendo questão preliminar, a questão da tempestividade, cuja questão já foi tratada no conhecimento. Na abordagem do mérito o contribuinte fez algumas alegações de nulidade, as quais afasto de pronto, haja vista não estarem contempladas no art. 59 do Decreto nº70.235/1972.

MÉRITO

A questão principal que se coloca é se o contribuinte teria ou não feito uma hábil adesão à CPRB. Inicialmente, cumpre resgatar alguns aspectos centrais da autuação realizada.

O procedimento fiscal nº 08.1.10.00-2019-00714-9 teve início em 21/10/2019, com a ciência (AR, e-fl. 54) do Termo de Início de Procedimento Fiscal (e-fl.52) dada ao contribuinte em seu domicílio tributário informado ao fisco, nos termos do Decreto nº70.235/1972, art. 23, inciso II.

As conclusões do Auditor-Fiscal quanto à adesão do contribuinte à CPRB estão expressas nos seguintes trechos do Relatório Fiscal do Auto de Infração (e-fls.30/40):

e-fl.32

4.4. Portanto, a empresa UTC Engenharia S/A – Em Recuperação Judicial poderia aderir ao regime substitutivo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta estabelecido no inciso VII do artigo 7º da Lei nº 12.546/2011, no período de 01 a 12/2017, porém verificamos que não houve qualquer recolhimento nestes meses, apesar das declarações nas EFD Contribuições e em DCTF. Frisamos que a empresa foi intimada a apresentar o recolhimento (DARF) de janeiro de 2017 no TIF nº 8, porém sequer se manifestou.

4.5. A opção pelo regime da CPRB se concretiza com o pagamento da contribuição de janeiro ou, na hipótese de ausência de receita neste mês, na primeira competência que houver receita proveniente de vendas. Este recolhimento teve interpretação restritiva pela RFB, não sendo possível a opção com pagamento em atraso, nem com a simples confissão em DCTF, conforme a Solução de Consulta Interna, nº 14, de 05 de novembro de 2018, emitida pela Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil – Cosit:

(...)

4.6. Pelo exposto, o sujeito passivo não efetuou a opção pelo regime substitutivo da CPRB nos termos previstos no § 13 do artigo 9º da Lei 12.546/2011, em face ao não recolhimento da CPRB de janeiro de 2017, e deveria contribuir à previdência social com base na folha de pagamento, durante todo o ano calendário, nos termos dos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/91. (grifos do Relator)

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.

Os artigos 7º e 8º da Lei nº12.546, de 14 de dezembro de 2011 traz informações sobre prazos, sujeitos passivos, bases de cálculo e alíquotas. O artigo 9º traz outros detalhes, como a forma como se deveria dar a opção pelo regime substitutivo CPRB.

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) (Vigência)

O texto legal fala em pagamento da contribuição, não citando outras formas de extinção do crédito tributário, e não detalha se esse pagamento precisaria ser tempestivo ou não.

Conforme destaca o item 4.5 do Relatório Fiscal (e-fl.32), acima destacado, a RFB deu interpretação restritiva ao §13 do art. 9º, da Lei nº12.546/2011. Tal interpretação foi normatizada na Solução de Consulta Interna, nº 14, de 05 de novembro de 2018, emitida pela Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil – Cosit, tendo orientado a conclusão do Auditor-Fiscal para presente autuação.

A própria RFB, por meio da Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2022, reviu e flexibilizou a referida interpretação, revogando a Solução de Consulta Interna, nº 14/2018, sem que houvesse qualquer alteração legislativa no citado §13. Destaque-se que, tanto a presente autuação, quanto o acórdão recorrido, precedem a este novo entendimento dado pela RFB. A novel SCI Cosit nº03/2022 traz a seguinte conclusão:

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.

Destaca ainda a SCI Cosit em seu texto:

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:

Portanto, a RFB emitiu norma interpretativa revendo seu posicionamento sobre a aplicação da lei vigente à época dos fatos. O novo posicionamento, mais flexível, se mostra mais favorável ao contribuinte no presente caso.

O contribuinte, por sua vez, insiste em seu Recurso Voluntário e na petição extemporânea, que fez adesão hábil à CPRB, vejamos.

O contribuinte apresentou pedido de compensação por meio do processo administrativo nº 10880.737406/2018-74 (Doc. 03, à e.fls.797/807). A solicitação de juntada do pedido manual de compensação foi realizado em 22/10/2018, conforme documento à e.fl.798, tendo sido feita a análise e juntada em 24/10/2018, conforme Termo de análise de solicitação de juntada à e.fl.10 do processo nº 10880.737406/2018-74. À e.fl. 124 do mesmo processo, com data de 09/11/2018, há o formulário Declaração de Compensação – Anexo IV. Logo, sob o aspecto temporal, os documentos foram apresentados antes do início do procedimento fiscal em 21/10/2019, estando o contribuinte, portanto, espontâneo.

O pedido foi apresentado manualmente em virtude do contribuinte não ter conseguido fazer transmissão por meio eletrônico. A impossibilidade de transmissão se deu por conta do recorrente não possuir CND (Certidão Negativa de Débitos relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União). Em sua defesa, o contribuinte invocou a IN RFB nº1.717, de 17/07/2017, em seu art. 65, alterado pela IN RFB nº1.810/2018.

CAPÍTULO V

DA COMPENSAÇÃO

Seção I

Das Disposições Gerais sobre a Compensação Efetuada Mediante Declaração de Compensação

Art. 65. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, **ressalvada a compensação de que trata a Seção VII deste Capítulo. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1810, de 13 de junho de 2018)**

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada, pelo sujeito passivo, mediante declaração de compensação, **por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa.**

§ 2º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a apresentação da declaração de compensação, ainda que:

I - o débito e o crédito objetos da compensação se refiram a um mesmo tributo; ou

II - o crédito para com a Fazenda Nacional tenha sido apurado por pessoa jurídica de direito público.

§ 3º Consideram-se débitos próprios, para fins do disposto no caput, os débitos por obrigação própria e os decorrentes de responsabilidade tributária apurados por todos os estabelecimentos da pessoa jurídica. (grifos do relator)

A argumentação do contribuinte se centrou no §1º, acima. Porém, há de se destacar a ressalva feita no caput do próprio artigo, remetendo à Seção VII, a qual transcrevemos abaixo.

Seção VII

Da Compensação de Contribuições Previdenciárias

Seção VII

Da Compensação de Contribuições Previdenciárias pelo Sujeito Passivo que Não Utilizar o eSocial para Apuração das Contribuições (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1810, de 13 de junho de 2018)

Art. 84. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, observado o disposto no art. 87-A. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1810, de 13 de junho de 2018)

§ 1º É vedada a compensação do crédito de que trata o caput, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

§ 2º Para efetuar a compensação, o sujeito passivo deverá estar em situação regular relativa aos créditos constituídos por meio de auto de infração ou notificação de lançamento, aos parcelados e aos débitos declarados, considerando todos os seus estabelecimentos e obras de construção civil, ressalvados os débitos cuja exigibilidade esteja suspensa.

(...)

§ 9º A compensação de débitos da CPRB com os créditos de que trata o caput será efetuada por meio do programa PER/DCOMP ou, **na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV** desta Instrução Normativa, e observará o disposto no inciso II do caput do art. 26-A da Lei nº 11.457, de 2007. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1810, de 13 de junho de 2018) (grifos do relator)

A Seção VII, acima, que trata especificamente de compensações previdenciárias, mantém a possibilidade de entrega manual da declaração de compensação. Contudo, há uma condicionante que não há na seção geral da instrução normativa, a necessidade do declarante estar em situação fiscal regular. Este dispositivo que impediu a declaração por meio eletrônico, por falta de CND. Importante destacar que tal dispositivo limitador não foi reproduzido na IN RFB nº2055, de 06 de dezembro de 2021, e alterações posteriores. A IN RFB nº2055/2021 revogou totalmente a IN RFB nº1.717, de 17/07/2017.

O contribuinte argumenta que tal dispositivo da instrução normativa extrapola seu poder regulamentar. Não é o que se depreendia, à época, do comando legal da Lei nº 8.212/1991 em seu art. 89.

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, **as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Os dispositivos legais e infra legais acima, fizeram parte da fundamentação do Despacho Decisório proferido nos autos do processo nº 10880.737406/2018-74, à e.fls.138/142 daquele processo. Do teor do Despacho Decisório podemos extrair as seguintes informações de interesse na presente análise:

- a) o pedido do processo nº 10880.737406/2018-74 foi reconhecido como uma Declaração de Compensação;
- b) a Declaração de Compensação pretendia compensar débitos vencidos, quais sejam: *“débitos de CPRB-Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta do período 01/2018 a 07/2018 e débitos dos processos administrativos de parcelamento nºs 18186.721.029/2018-09 (04/2017 a 11/2017) e 19679-402.871/2017-76 (10/2016 a 02/2017)”*.

No entendimento colocado no despacho decisório, a presença de débitos vencidos e de parcelamento conflita com o caput do art. 66 da Lei nº8.383/1991.

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, **o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.** (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995) (Vide Lei nº 9.250, de 1995) (grifo do relator)

Ainda, segundo o referido despacho, a ausência da CND era impeditivo a que o contribuinte pudesse apresentar declaração de compensação. Neste sentido, o Despacho Decisório concluiu por considerar **NÃO DECLARADAS** as compensações do processo nº 10880.737406/2018-74, remetendo ao disposto nos art. 166 e art.76, inciso III, da IN RFB nº1.717/2017.

Art. 166. A compensação será considerada não declarada e o pedido de restituição, o pedido de reembolso ou o pedido de ressarcimento será indeferido sumariamente, quando a impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP decorrer de restrição nele incorporada em cumprimento ao disposto na legislação tributária.

Art. 76. Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo e no art. 75, a compensação é vedada e será considerada não declarada quando tiver por objeto:

(...)

III - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela RFB;

(...)

A despeito da conclusão do Despacho Decisório, e sem adentrar em discussões quanto a aplicação, ou não, do instituto da “compensação não declarada” a casos de compensação de contribuições previdenciárias, entendo que é de se reconhecer a opção do contribuinte pelo regime substitutivo da CPRB.

Analisando a Lei nº12.546/2011, se vislumbra uma lei que se propõe a oferecer um regime substitutivo que beneficie as empresas atingidas. Inicialmente, para as empresas objeto da referida política pública, o regime substitutivo foi implantado de modo obrigatório. Conforme se observa da redação de ser artigo 7º, com a utilização da expressão imperativa **“Contribuirão”**.

Art. 7º **Contribuirão** sobre o valor da receita bruta, excluídas 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, à alíquota de 2% (dois por cento): (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014) (Vide Medida Provisória nº 669, de 2015)

A presente autuação remete a fatos geradores do ano-calendário de 2017, quando a redação do mesmo artigo já havia sido alterada, tornando a adesão ao regime substitutivo CPRB uma faculdade do contribuinte. A expressão “contribuirão” foi substituída por **“Poderão contribuir”**.

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 2015) (Vigência) (Vide Lei nº 13.161, de 2015)

Por sua vez, o art. 9º da Lei nº 12.546/2011, em seu §13, dispõe que a opção do contribuinte *“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”*.

Nesse artigo a lei estabeleceu um critério para que o contribuinte manifestasse sua vontade quanto a aderir, ou não, ao regime substitutivo da CPRB como forma de apuração de suas contribuições previdenciárias. Ao Estado apenas interessava saber qual a escolha do contribuinte, e que sua declaração de vontade fosse manifestada de modo inequívoco.

O caminho escolhido pelo legislador, em uma interpretação literal do dispositivo, foi o de condicionar ao pagamento do tributo a possibilidade do exercício de uma faculdade do contribuinte, na escolha do regime de apuração de suas contribuições previdenciárias. Em que pese a praticabilidade da via escolhida, dispensando criação de novas obrigações acessórias, mas é uma via que pode levar ao entendimento de que o Estado está se utilizando de um meio coercitivo para forçar o pagamento de tributos. Tal prática vem sendo rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) reiteradamente.

A administração fazendária, em primeiro momento, deu interpretação ainda mais restritiva por meio da SCI Cosit nº 14-2018. Não bastaria apenas o pagamento, para que o contribuinte tivesse reconhecida sua opção quanto ao regime de apuração. O pagamento do tributo teria ainda que ser tempestivo. Foi sob este fundamento que foi lavrado o auto de infração ora em análise.

A própria administração fazendária, como já exposto neste voto, reviu seu posicionamento, e emitiu a Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022. A SCI Cosit nº 3/2022 andou bem ao reconhecer que:

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.

Houve uma clara, e no meu entender acertada, distinção entre o direito de exercício de opção pelo contribuinte, e o direito do Estado sancionar o incumprimento de obrigações principal e/ou acessória. Não foi excluída a opção do contribuinte ter seu direito reconhecido pela via do pagamento tempestivo, porém, esta deixou de ser a única via. Pode se dar também por meio de declaração de compensação e, havendo espontaneidade, dispensa-se a tempestividade do pagamento.

Seja o pagamento, seja a declaração, ambos são meios de se obter a principal informação neste contexto, qual seja: Qual regime de apuração o contribuinte faculta eleger, quando ainda espontâneo?

A estrutura do critério escolhido para identificar a opção do contribuinte, quando este presta uma declaração de compensação, é a de duas manifestações de vontades. A manifestação de vontade representada pela declaração de compensação. A qual é uma

manifestação da vontade de extinguir débitos tributários pela via do encontro de contas com créditos que o contribuinte possua. E, uma segunda manifestação de vontade, que é a que importa na presente análise, a da opção de regime de apuração.

Esta segunda declaração de vontade, a da opção feita conforme a forma de se preencher a declaração de compensação, é uma declaração implícita e receptícia. Aqui recorro a lição de Vicente Ráo sobre os atos jurídicos.

44. Declaração Implícita

De uma declaração expressa de vontade, outra pode resultar que se caracterize como declaração implícita. É implícita quando, incluída na *compreensão* da declaração da qual se extrai, desta decorre lógica e juridicamente por força de uma relação necessária de consequência, ou dependência, ou coordenação, ou complementação.

A declaração implícita tanto pode decorrer de uma das declarações de que o ato se compõe, quanto de todas essas declarações consideradas em seu contexto, ou seja, em sua unidade negocial; de qualquer modo, porém, jamais poderá ser oposta à declaração que lhe dá origem, não devendo, jamais, importar *contradição* nem *denegação* desta. Deve, antes, com esta harmonizar-se, dela resultando de modo inequívoco e, pois, unívoco. (Ráo, Vicente. *Ato jurídico: noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais: o problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração*- 3ª ed. anotada e atualizada por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994; p.118)

(...)

c) Denomina-se *receptícia* a declaração de vontade que deve ser dirigida (e, pois, comunicada, ou notificada) a destinatário, ou destinatários certos e determinados, porque só efeitos jurídicos produz se e quando chegar ao conhecimento daquele ou aqueles a quem se dirige; não *receptícia* se considera a que não depende de tal destinação, podendo, desde logo, vincular o emitente. (Ráo, Vicente. *Ato jurídico: noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais: o problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração*- 3ª ed. anotada e atualizada por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994; p.126)

Entendo que a declaração de opção, extraída da declaração de compensação, é uma declaração implícita, independente, e que com aquela se coordena. A qualificação receptícia se dá pelo fato de que ela só produz efeitos quando a administração fazendária toma ciência de sua existência.

No presente caso, vejo como incontestável o fato de que o contribuinte manifestou sua vontade no sentido de optar pelo regime de CPRB, e que a administração tributária tomou conhecimento desta opção quando da apresentação da declaração manual de compensação às e.fl.s.797/807. Em mesmo sentido, na e.fl. 124 do processo nº 10880.737406/2018-74, há a Declaração de Compensação – Anexo IV. Em ambos os documentos há a inclusão de competências do ano-calendário 2017, juntamente a utilização do código de receita 2985.

De acordo com o Ato Declaratório Executivo CODAC nº33, de 17 de abril de 2013, que altera o Ato Declaratório Executivo CODAC nº86, de 1º de setembro de 2011, que dispõe sobre a instituição de códigos de receita para os casos que especifica, o código de receita 2985 refere-se a Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta - Art. 7º da Lei 12.546/2011. À e.fl. 801 há inclusive a descrição CPRB, evidenciando ainda mais a opção feita pelo contribuinte.

A SCI Cosit nº3/2022 estabelece como suficiente, para manifestar a opção pela CPRB, a *“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)”*.

A declaração manual de compensação apresentada pelo contribuinte produziu o efeito de confessar os tributos nela incluídos, resguardando o direito da fazenda cobrá-los. Corrobora este entendimento o documento à e.fl.s.961/963, no qual a PGFN propõe execução fiscal contemplando os débitos de vários processos administrativos, dentre eles os processos 18186.721.029/2018-09 (Certidão de Dívida Ativa à e.fl.s.969/977) e 19679-402.871/2017-76 (Certidão de Dívida Ativa à e.fl.s.978/984), integrantes do processo nº 10880.737406/2018-74, cujo Despacho Decisório considerou não declarada a declaração de compensação citada neste voto. Conforme afirma o recorrente, a citada proposta de execução fiscal foi materializada na Execução Fiscal – Dívida Ativa nº 5007635-68.2021.4.03.6182, a qual foi iniciada meses antes mesmo do fim do procedimento fiscal originário da presente autuação.

Nos termos da Lei nº 6.830/1980, art.3º, a dívida ativa regularmente inscrita goza de presunção de liquidez e certeza.

Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Portanto, assiste razão ao recorrente. O contribuinte apresentou ao fisco declaração de compensação na qual confessou tributos, e indicou expressamente sua opção pelo regime de CPRB, código 2985, dando ciência ao fisco de sua escolha facultada pela Lei nº12.546/2011.

Superada a questão principal quanto à opção ou não pelo regime de CPRB, tendo sido este o cerne da motivação da autuação, bem como das alegações do contribuinte, despendendo a apreciação individual das demais alegações.

CONCLUSÃO

Voto pelo conhecimento dos recursos voluntários, e também da petição juntada às e-fl.s. 6205/6211. Afasto as preliminares de nulidade para, no mérito, DAR PROVIMENTO aos recursos voluntários, no sentido de reformar o acórdão recorrido, cancelando os presentes autos de infração de obrigação principal e de obrigação acessória.

(documento assinado digitalmente)

Alfredo Jorge Madeira Rosa

Fl. 14 do Acórdão n.º 2202-010.463 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15746.721036/2021-17