



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.721285/2021-40
ACÓRDÃO	2302-003.875 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	METROBUS TRANSPORTE COLETIVO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/07/2018

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. PROCEDIMENTOS E LIMITAÇÕES. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 3, DE 27 DE MAIO DE 2022.

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de i) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais, ou (ii) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo

ACÓRDÃO

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

Sala de Sessões, em 1 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Freitas de Souza Costa, Honório Albuquerque de Brito (substituto integral), Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Mario Hermes Soares Campos (substituto integral), Rosane Beatriz Jachimovski Danilevitz e Alfredo Jorge Madeira Rosa (Presidente). Ausente o conselheiro Johnny Wilson Araujo Cavalcanti, substituído pelo conselheiro Mario Hermes Soares Campos.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo à contribuição previdenciária tendo em vista divergência de contribuição da empresa ante a informação indevida de ajuste de Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta – CPRB em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, no período de 01/01/2017 e 31/12/2018.

De acordo com o Relatório Fiscal o contribuinte, embora sujeito, facultativamente a partir de 1º/12/2015, ao recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor da receita bruta, não efetivou a manifestação de opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB prevista nos §§ 6º e 8º do art. 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013.

Destaca ainda que o contribuinte não teria efetuado o recolhimento referente à CPRB das competências de janeiro de 2017 e de janeiro de 2018, item de exigência para se efetuar a opção pelo regime especial, conforme Solução de Consulta Interna nº 14 – Cosit, de 5/11/2018, mas que, mesmo assim, teria informado valores de débitos em DCTF no código “2985 – Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta – Art. 7º da Lei 12.546/2011” no período de janeiro de 2017 a julho de 2018.

Após a impugnação foi proferido o Acórdão 101-012.447 – 5ª TURMA/DRJ011, mantendo o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso (efls. 149/165), onde alega em síntese:

Que a empresa autuada apresentou impugnação ao Auto de Infração, demonstrando a insubsistência da autuação e do lançamento de ofício, apontando irregularidades formais no auto de infração, violações da lei e divergências nos valores apurados, contudo, a DRJ sequer analisou todos os argumentos constantes na impugnação e julgou-a improcedente;

Das Preliminares

Alega a nulidade da decisão de primeira instância por não ter analisado todos os argumentos constantes na impugnação e cita decisões do CARF neste sentido;

Entende pelo cerceamento do direito de defesa em virtude do indeferimento do pedido de realização de perícia para apuração correta dos valores;

Sustenta a nulidade do Auto de Infração por ausência de assinatura e por não indicar o dispositivo legal que fundamenta a autuação conforme prevê o art. 10, IV e VI do Decreto 70.235/72;

Do Mérito

Discorda do entendimento da Decisão de piso de que “a ausência de pagamento da CPRB relativa a janeiro implica em conversão automática e irretratável para o modelo de Contribuição Previdenciária incidente sobre a folha de pagamentos”, pois no caso em tela, não se trata de “ausência de pagamento da CPRB”, haja vista que a empresa realizou o recolhimento, contudo, por dificuldades financeiras o fez com atraso.

Que além disso, realizou o cumprimento de todas as obrigações acessórias, demonstrando a sua manifestação de vontade.

Entende que a Lei 12.546/2011, em harmonia com o CTN e a Constituição Federal, não autoriza a interpretação adotada pela Autoridade fiscalizadora e a Lei não prevê a conversão automática da contribuição sobre a folha, em detrimento da contribuição sobre a receita bruta, nas situações em que não for realizado o pagamento tempestivo da competência de janeiro.

Afirma que a Recorrente informou, inclusive, decisões judiciais que tem enfrentado a matéria e decidido pela impossibilidade de se adotar a interpretação extensiva da norma em prejuízo do contribuinte, contudo, o douto relator se limitou a dizer que a decisão judicial mencionada não o vinculava;

Sustenta que decisão ainda foi omissa, porque não se manifestou acerca de a RFB ter homologado o parcelamento, exarando presunção de regularidade e tampouco, sobre o crédito fiscalizado estar com exigibilidade suspensa.

Que a RFB consolidou/homologou os parcelamentos, sem nenhuma nota de restrição, mesmo os valores tendo sido calculados utilizando a base de cálculo da CPRB. Ou seja, havia presunção de regularidade;

No que diz respeito aos cálculos, a decisão recorrida afastou a impugnação da Metrobus, afirmando os valores lançados pelo Auditor-fiscal estão corretos, porém, os valores que constam na GFIP devem ser exatamente os valores registrados nos documentos gerados pelo SEFIP - Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, no campo “Compensação” e em princípio não seria admitido divergência em tais valores (SEFIP e GFIP). Ocorre que a Recorrente apontou divergências e não teve seus argumentos considerados.

Questiona a multa isolada de 75% aplicada já que não houve omissão ou inércia do contribuinte. Também não houve pagamento ou declaração, após a instauração de procedimento fiscalizatório, apto a afastar a espontaneidade;

Diz que o acórdão da DRJ não analisou o pedido da Recorrente, de compensação dos valores já quitados, recolhidos com base na receita bruta, com os valores apurados na fiscalização, de modo a reduzir o valor principal, os juros e a multa.

Por fim, requer a Recorrente seja acolhido o recurso para o fim de ser cancelado o débito fiscal reclamado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

O recurso é tempestivo e atendo aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Das Preliminares de Nulidade

Quanto às preliminares de nulidade entendo não caber razão ao recorrente.

Pois bem, há de se constatar que todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/ 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração, a saber:

Art10. O auto de infração será lavado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I- a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura III -a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V- a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias;

VI -a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No tocante aos aspectos relativos à nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 59. São nulos.

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa. No caso em tela, observa-se que o auto de infração contém os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, bem como Acórdão restou devidamente fundamentado, não ensejando declaração de nulidade.

Portanto, rejeito as preliminares.

Do Mérito

No presente caso a autuação foi motivada por entender a autoridade fiscal que a recorrente não havia efetuado a opção pelo recolhimento das contribuições previdenciárias com base na receita bruta (CPRB), o que se daria, conforme exposto na legislação que rege a matéria, pelo pagamento tempestivo das contribuições devidas na primeira competência do ano, pagamento este inexistente. O mérito do recurso consiste em saber se a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) somente pode ser exercida com o pagamento.

Conforme relatado acima, de acordo com o Relatório fiscal a empresa não fez a opção pela CPRB para os exercícios de 2017 e 2018, devendo recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212/91, ou seja, contribuir com a alíquota de 20% sobre as remunerações dos segurados empregados e segurados contribuintes individuais, constantes da folha de pagamento.

A decisão guerreada concordou com a fiscalização mantendo o lançamento.

Ocorre que os entendimentos exarados na Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 14, de 05/11/2018, no sentido de que a opção se daria apenas pelo pagamento tempestivo da CPRB devida no mês de janeiro de cada ano, foi alterado com a publicação da SCI COSIT nº 3, de 27/05/2022, posterior ao julgamento de primeira instância, que, de forma diversa, reconheceu a confissão dos valores em DCTF como suficiente para opção pela CPRB, reformando integralmente a Solução de Consulta Interna nº 14, de 2018.

Cabe frisar que, conforme se depreende do que foi discutido no presente processo administrativo, não há qualquer controvérsia instaurada acerca da correta declaração dos valores devidos a título de CPRB das competências em discussão na DCTF ou na DCTFWeb, conforme o período.

Assim, conforme já descrito, o que motivou o lançamento foi o entendimento da autoridade fiscal no sentido de que a lei define que a opção pela CPRB se dá exclusivamente com o pagamento da primeira competência devida no ano, não havendo qualquer indicação de outra forma de adesão. Em sentido diverso, a Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022, analisando a questão e comparando-a a outra questão que guarda semelhança com a presente, qual seja a opção pelo lucro presumido para recolhimento do IRPJ, concluiu que em

ambos os casos é possível que a opção também seja feita pela entrega da DCTF, ou, como no caso dos autos, da DCTFWeb (declaração que substitui a GFIP), entendimento já estaria sedimentado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008. Vejamos:

10. Entende-se, uma vez que o pagamento do imposto (que deveria ocorrer antes) não tenha ocorrido, a opção estaria manifesta e vinculada nas declarações, pois o débito declarado em DCTF, em declaração de compensação ou em pedido de parcelamento constitui confissão de dívida e pode ser encaminhado para inscrição em Dívida Ativa da União.

(...)

17. A entrega espontânea da DCTF ou de Declaração de Compensação, bem como os parcelamentos requeridos caracterizam opção pelo lucro presumido, uma vez que constituem confissão de dívida, e são encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União, quando não pagos administrativamente.

10. A norma jurídica formada pela conjugação de regras que disciplinam a opção pelo lucro presumido e de regras que regulamentam a entrega de declarações, além de atender a um exame lógico-jurídico da matéria, prestigia mais a adequação entre meios e fins, tendo em vista que autoriza o administrado a exercer o seu direito de opção mediante a utilização de instrumentos alternativos sem, contudo, prejudicar a fiscalização tributária.

11. Isso porque, conforme previsão legal, a opção exercida pelo contribuinte será irretratável para todo o ano-calendário, o que exclui a possibilidade de posterior retificação de documento de arrecadação de receitas federais relativo a pagamento já efetuado ou de declaração já apresentada – há uma preclusão lógica que limita o exercício do direito.

12. Neste ponto, cumpre verificar se os critérios interpretativos utilizados na Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008, são também aplicáveis ao tema em análise, considerando-se o dever de coerência da administração tributária em suas sucessivas manifestações.

13. Entende-se que os fundamentos estabelecidos na Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008, podem ser utilizados na presente Solução de Consulta Interna, com as adaptações necessárias, pelas seguintes razões: (1) os tributos federais estão sujeitos a semelhantes procedimentos de confissão e pagamento; (2) tanto no caso do IRPJ quanto no caso da CPRB, o legislador prestigiou o pagamento como elemento de manifestação de opção do regime; (3) em ambos os casos, a interpretação sistemática da legislação conduz a uma norma jurídica mais ampla do que aquela extraível de um único dispositivo legal; e (4) as distinções existentes entre os regimes não são suficientes para justificar tratamento diferenciado.

14. Possível admitir, portanto, que a opção pela CPRB possa ser realizada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (2)

apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo – atualmente, a Declaração de 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)

18. Ressalvadas as hipóteses acima declinadas, não é possível extrair da legislação específica do tributo, ou mesmo da legislação conexa, um prazo final para o exercício do direito de opção pela CPRB.

19. A entrega intempestiva de declarações ou o pagamento do tributo após o prazo de vencimento sujeita o contribuinte a sanções próprias que não incluem a preclusão do direito de exercício de opção.

20. Embora não haja prazo para a manifestação da opção, cabe ressaltar que, uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos, tendo em vista que, nesse caso, restará configurada a preclusão decorrente da omissão do sujeito passivo e da perda de sua espontaneidade, tendo em vista o disposto no Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

21. Para concluir a análise, registre-se que o alinhamento aos fundamentos contidos na Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008, enseja a reforma da Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 2018. Conclusão 22. Com base no exposto, conclui-se que:

22.1. A opção pela CPRB pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo – atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP);

22.2. Ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB; 22.3. Uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de apuração, confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos; e 22.4. Cumpre reformar, integralmente, a Solução de Consulta Interna nº 14, de 2018.

Como se vê, a própria administração tributária já revisitou seu entendimento de que a opção pela CPRB se daria exclusivamente pelo pagamento tempestivo, alterando-o sob fundamentos sólidos, quais sejam: i) o § 13 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, não estabelece expressamente a tempestividade do pagamento inicial; e ii) a manifestação inequívoca do contribuinte deve ser considerada com base nas declarações por ele prestadas por meio da DCTFWeb, instrumento de confissão do crédito tributário, que torna o declarante responsável pelo débito confessado.

Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e no mérito dar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa