



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	17227.720064/2020-21
ACÓRDÃO	2301-011.437 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ZINZANE COMERCIO E CONFECÇÃO DE VESTUÁRIO LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 31/01/2015 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 irretroatável, 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 3 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

FLAVIA LILIAN SELMER DIAS – Relatora

Assinado Digitalmente

DIOGO CRISTIAN DENNY – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Raimundo Cassio Gonçalves Lima (suplente convocado), Paulo Cesar Mota, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 109-006.187, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o AUTO DE INFRAÇÃO relativo às CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, no período de 12/2015 a 07/2018.

O lançamento não considerou a compensação da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta – CPRB, apresentada em GFIP no período de 12/2015 a 07/2018, com as contribuições previdenciárias patronais, nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, por considerar irregular a opção pelo regime substitutivo instituído no art. 7º da Lei 12.546, de 2011.

O contribuinte teve ciência do lançamento e apresentou, tempestivamente, impugnação (e-fls. 257 a 274) alegando, segundo relatório da decisão recorrida que:

Da Preliminar de Nulidade

Argumenta que o auto de infração é nulo por violar o disposto no art. 142 do CTN e que há evidente violação ao princípio do “ne bis in idem”, tendo em vista que o fisco não deduziu, dos débitos lançados, os valores de CPRB que se encontram parcelados junto à PGFN (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional) e lançou débitos de CPP que estão constituídos por confissão em DCTF.

Outrossim, alerta que a Fazenda Nacional reconheceu os débitos confessados em DCTF e, inclusive, inscreveu-os em dívida ativa como uma obrigação líquida, certa e exigível. Logo, diante deste cenário, é de se concluir que o Fisco não pode rever o seu entendimento e lançar débitos de CPP, nas mesmas competências e sobre os mesmos fatos geradores, já em cobrança, sob pena de violação ao art. 146 do CTN.

Portanto, requer a nulidade do auto de infração, tendo em vista que a matéria tributária não foi identificada com precisão e em razão de o fisco estar exigindo tributo em duplicidade.

Do Mérito

Demonstra que a administração pública não pode valer-se de meios indiretos e coercitivos para conduzir o contribuinte ao adimplemento de obrigação tributária pela maneira que julgar mais conveniente. Logo, não pode exigir que a opção pelo regime substitutivo da CPP seja levada a efeito, exclusivamente pelo pagamento. Neste contexto cita Súmulas do STF.

Por outro lado, corroborando os argumentos anteriores, o contribuinte pugna que o pagamento não é considerado como única modalidade de formalização da opção pelo regime substitutivo da CPP, pois a inexistência de recolhimento em face de ausência de receita tributável não implica em abdicar do direito de optar pela sistemática de tributação em questão, conforme Solução de Consulta COSIT nº 46/2016.

Explica que o disposto no § 9º do art. 13 indica que uma das maneiras de formalizar a opção pelo regime substitutivo é o pagamento, sem no entanto mencionar que deve ser tempestivo, condição esta que não é absoluta e insuperável pela legislação tributária.

Ademais, esclarece que nos termos do art. 156, III do CTN o débito pode ser extinto em um sentido amplo, sob várias modalidades e fora do prazo. No caso, a impugnante demonstra que os débitos de CPRB foram extintos pela transação junto à PGFN com o parcelamento de seus débitos de CPRB, confessados em DCTF e já inscritos em Dívida Ativa.

Assim, defende que o pagamento, as demais modalidades de extinção do crédito tributário e outros meios idôneos, como a declaração em DCTF, devem ser aceitos como forma de manifestação de opção pelo regime em questão. Neste sentido, cita ementa de Acórdão do TRF-4, favorável a seu pleito, que trata especificamente do tema.

Logo, a afirmação da autoridade fiscal de que os débitos de CPRB não teriam sido pagos e, portanto, não teria havido opção válida, não corresponde à realidade, visto que, numa visão mais ampla, foram inscritos em Dívida Ativa e são objeto de transação especial celebrada pela Impugnante com a União Federal, motivo pelo qual resta evidente a opção pelo regime substitutivo.

Demonstra a importância da confissão e constituição de débitos pelos contribuintes em DCTF, cita súmulas do STJ sobre o assunto e pugna que outros meios idôneos e legítimos, como declarações de débitos de CPRB em DCTF não podem ser desprezadas, sob pena de se suprimir um meio válido de opção pelo regime substitutivo da CPRB.

Neste contexto, tendo em vista que a opção pelo Lucro Presumido é análoga à opção pelo regime da CPRB, cita Acórdão do CARF, no qual o colegiado conclui que a “opção pelo Lucro Presumido também pode ser manifestada pela entrega espontânea da DCTF, mesmo não havendo o pagamento do IRPJ referente à primeira parcela do período de apuração. Não havendo o recolhimento e/ou a informação em DCTF do valor do IRPJ devido correspondente ao 1º período de apuração do lucro, a opção se manifesta pela entrega da declaração de rendimentos (DIPJ) ...”

Assim, conclui que a mesma interpretação sistemática referente à opção pelo regime do Lucro Presumido deve ser aplicada com relação à opção pelo regime da CPRB.

Ao final, subsidiariamente pugna, caso seus argumentos não prosperem, que sejam deduzidos do montante lançado os valores de CPRB inscritos em Dívida Ativas e em cobrança junto à PGFN, conforme jurisprudência do CARF

O Acórdão apreciou a manifestação (e-fls. 666 a 674) e decidiu por não acolher os argumentos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/07/2018

CPRB. OPÇÃO. PAGAMENTO NO VENCIMENTO.

A opção pelo regime da CPRB para os anos de 2016 e seguintes deve ocorrer por meio do 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. (Solução de Consulta Interna Cosit nº14 de 05/11/2018)

CPRB. DECLARAÇÃO EM DCTF. PARCELAMENTO.

A declaração em DCTF e/ou o parcelamento de débitos de CPRB não implica na opção pelo regime substitutivo de Contribuições Previdenciárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 01/06/2021 (e-fl. 679). Em 30/06/2021, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 684 a 704, aduzindo os motivos e fatos alegado anteriormente.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

1 ADMISSÃO DO RECURSO

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

2 PRELIMINAR

Nulidade

A recorrente aduz a nulidade pela cobrança em duplicidade já que os débitos correspondentes à CPRB foram declarados em DCTF e, como não foram liquidados, estão inscritos em dívida ativa da União.

Afirma que, com a não consideração dos valores da “compensação” dos pagamentos a título de CPRB na GFIP, os valores que deveriam ser substituídos da contribuição patronal, nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, foram lançados com multa de ofício, restando a cobrança tanto da contribuição previdenciária substituída como a substituta.

Alega não poderia ter sido lavrado o auto de infração sem considerar o valor em cobrança da CPRB.

Não tem razão a recorrente.

A premissa do lançamento é que a opção pela contribuição teria sido irregular. Partindo desse posicionamento, a cobrança da contribuição previdenciária patronal, nos termos da Lei nº 8.212, de 1991, está correta. A opção irregular não enseja a compensação dos valores recolhidos na forma de CPRB no procedimento de lançamento. Caberia ao contribuinte fazer os devidos ajustes da DCTF e apresentar pedido de restituição e/ou compensação, com o tributo recolhido indevidamente ou maior que o devido, nos termos da legislação pertinente. Isso resolveria a suposta cobrança em duplicidade.

A solução do problema, se considerar que a opção pela contribuição substitutiva estaria realmente incorreta, não seria aproveitar pagamento que ainda está em parcelamento na Procuradoria, mas ajustar devidamente as DCTF's e excluir os débitos incorretamente confessados.

3 MÉRITO

Opção pela CPRB

A controvérsia diz respeito à compensação do contribuinte realizada em GFIP, nos exercícios de 2016 e 2017, por ter feito a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB.

O lançamento foi realizado por constatação de ajustes decorrentes da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB, realizado na GFIP de 12/2015 a 07/2018. A Fiscalização alegou que não foram cumpridos os requisitos para formalização da opção pelo recolhimento de CPRB, nos termos do §13 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2001, ficando assim o contribuinte obrigado aos recolhimentos das contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 8.212, de 1991 (sobre folha de pagamento).

Com a publicação da Lei nº 12.546, de 2011, instituiu-se a possibilidade de, atendido os requisitos, substituir parcial ou totalmente as contribuições sociais previdenciárias nos

termos da Lei nº 8.212, de 1991, (incidentes na maioria dos casos sobre a folha de pagamento) pela contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, CPRB.

A questão debatida na impugnação foi o prazo para fazer a opção pela CRPB, pois não há pagamentos em Darf tempestivos no período de 12/2015, 01/2016, 01/2017 e 01/2018.

A Fiscalização aponta que, nos termos da legislação, a opção só se configuraria pelo pagamento “tempestivo” em Darf, nos devidos códigos.

Aponta ainda que, o contribuinte informa que não fez o recolhimento tempestivo, mas declarou o débito na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, e que os débitos estão inscritos em dívida ativa.

O lançamento não cita expressamente, mas segue as determinações da Solução de Consulta Interna – SCI Cosit nº 14/2018 que faz referência ao art. 9 §13 da Lei nº 12.546, de 2011:

SCI Cosit 14/2018

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE

A RECEITA BRUTA. OPÇÃO PELO REGIME POR MEIO DE PAGAMENTO EM ATRASO. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo regime da CPRB para os anos de 2016 e seguintes deve ocorrer por meio **de pagamento, realizado no prazo de vencimento**, da contribuição relativa a **janeiro de cada ano**, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada. Não é admitido recolhimento em atraso para fins de opção pelo regime substitutivo ao de incidência sobre a remuneração dos segurados contratados.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, art. 9º, § 13.

Lei nº 12.546, de 2001 – art. 9º

Art 9º

(...)

§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos artigos 7' e 8' 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 irretroatável para todo o ano calendário.

A DRJ ampara sua decisão na consulta supracitada.

Todavia em maio de 2022, a Receita Federal do Brasil publicou a SCI Cosit nº 3, de 27/05/2022, mudando o entendimento sobre a opção pela CPRB:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. PROCEDIMENTOS E LIMITAÇÕES.

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de:

(1) **pagamento do tributo mediante código específico** de documento de arrecadação de receitas federais; ou

(2) **apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo** – atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

Ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB. **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.

Fica reformada a Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, arts. 7º a 9º.

O novo posicionamento acrescentou uma nova forma de expressar a “opção”, contida no art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, através da confissão ou do pagamento, ainda que intempestivo, limitado somente pelo início de ação fiscal.

Com essa premissa e considerando a informação do Relatório Fiscal do contribuinte e as provas apresentadas no processo, verifica-se que as competências de 12/2015, 01/2016, 01/2017 e 01/2018, tiveram seus débitos declarados até 12/2018, ou seja, antes do início do procedimento fiscal em 2020, portanto, **não há motivo para indeferir a opção pela contribuição substitutiva estabelecida no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011.**

Esta posição está de acordo com o entendimento dominante neste Conselho:

Acórdão nº 2201-011.116 – 10/08/2023

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

(...)

PREVIDENCIÁRIAS CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 3/2022.

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 - atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP). Ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB

Acórdão nº 2202-010.324 – 14/09/2023

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 irretroatável, 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 nº 2402-101.874 – 10/11/2022

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CPRB. MOMENTO DE OPÇÃO. TEMPESTIVIDADE DO PAGAMENTO INICIAL. AUSÊNCIA DE PRAZO LEGAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSTI Nº 3/2022.

A validade da opção pelo regime da CPRB não pode ficar condicionada ao pagamento tempestivo da competência janeiro ou da primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, pois o § 13 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 não estabelece expressamente a tempestividade do pagamento inicial, e a manifestação inequívoca do contribuinte deve ser considerada com base nas declarações por ele prestadas por meio da DCTF ou da DCTFWeb, instrumento que constitui o crédito tributário e torna o declarante responsável pelo débito confessado - Solução de Consulta Interna Costi nº 3/2022

Deste modo, dever ser cancelado o lançamento das contribuições previdenciárias patronais, nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

4 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para cancelar o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias sobre folha de pagamento.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias

DOCUMENTO VALIDADO