



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>17227.720245/2020-57</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-003.843 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MAERSK SUPPLY SERVICE - APOIO MARÍTIMO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. PROCEDIMENTOS E LIMITAÇÕES. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT N° 3, DE 27 DE MAIO DE 2022.

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irrevogável, 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA. VINCULAÇÃO.

As soluções de consulta COSIT têm efeito vinculante em relação à administração tributária federal a partir de sua publicação.

**ACÓRDÃO**

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

Sala de Sessões, em 6 de agosto de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Freitas de Souza Costa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Freitas de Souza Costa, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente)

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado relativo à contribuição previdenciária patronal sobre folha de pagamento prevista nos incisos I e III do artigo 22 Lei 8.212/91, cobrada de janeiro a dezembro de 2016, incluindo-se o 13º salário.

De acordo com o Relatório fiscal de efls. 19/24, a empresa autuada não fez, em janeiro de 2016, a opção pelo regime de tributação da CPRB, pois, não efetuou o pagamento da primeira parcela da contribuição substitutiva até o dia do vencimento do tributo.

Informa ainda que, como o contribuinte não fez o pagamento até o vencimento da competência janeiro para a CPRB, a empresa está automaticamente direcionada ao regime de tributação sobre folha de pagamento previsto na Lei 8.212/91.

Foi aplicada a multa de ofício no percentual de 75%, nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, além dos juros de mora e lavrada Representação Fiscal para Fins Penais.

O contribuinte apresentou impugnação (efls. 497/526) e a 7ª TURMA DA DRJ04 manteve o lançamento por meio do acórdão nº 104-004.726.

Inconformado com referida decisão foi apresentado Recurso Voluntário onde se alegou em síntese:

Tece um histórico acerca da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA – CPRB onde afirma que a finalidade da norma estava calcada, desde sua origem, em desonerar alguns setores da economia e, com isso, fomentar a criação de emprego formal no país e incentivar a indústria nacional.

Defende que, como sua adesão foi feita no ano-calendário de 2016 de modo plenamente válido e legal, não há razão para que as Autoridades Fiscais a desenquadrem deste regime.

Alega que de acordo com a Lei nº 12.456/2011, artigo 9º, § 13º, o sujeito passivo que quiser aderir à sistemática substitutiva da CPRB deverá fazer a opção mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa ao mês de janeiro de cada ano, ou à primeira competência a qual haja receita bruta apurada e que a própria Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013 (“IN nº 1.436/2013”), que dispõe sobre a CPRB devida pelas empresas referidas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, é no mesmo sentido;

Afirma que não apenas foi efetuado o pagamento referente à competência de janeiro de 2016, mas que procedeu ao pagamento da CPRB ao longo de todo o ano de 2016, tendo em vista sua eleição de regime pelo pagamento referente à competência de janeiro;

Que a Recorrente sempre recolheu a CPRB desde o ano em que tal recolhimento passou a ser facultativo e sempre optou pelo regime substitutivo, visto ser o mais vantajoso economicamente.

Sustenta que *“em nenhum momento o legislador estabeleceu que o pagamento referente à competência de janeiro somente seria aceito como manifestação de eleição do regime substitutivo se realizado até o prazo originário de pagamento do tributo”*.

Defende que nem a própria IN nº 1.436/2013 traz disposição acerca do prazo máximo para manifestação da efetiva adesão à sistemática substitutiva da CPRB. E não cabe a soluções de consulta, notadamente soluções de consulta internas, inovar em critérios não estabelecidos na lei para se definir os contornos de tributação.

Alega que a interpretação interna da Receita Federal que criou requisito inexistente na legislação é cronologicamente posterior aos fatos ora analisados pois: *(i) a lei não estabelece tal prazo, (ii) a instrução normativa não estabelece tal prazo, (iii) o ato administrativo em que se apoia o lançamento fiscal é meramente interpretativo e extrapola tal competência e (iv) o ato administrativo não existia à época dos fatos*.

Aduz que, na prática, verifica-se que não há qualquer vedação para que, uma vez exercida a opção anual tempestiva da CPRB pelos contribuintes, estes possam (i) quitar o valor de janeiro em atraso; (ii) realizar o parcelamento dos valores de janeiro; ou, ainda, (iii) quitar o débito de janeiro por meio de compensação com créditos existentes.

Entende que *a transmissão da DCTF/DCTFweb e da EFDContribuições/GFIP com a manifesta indicação da opção pelo recolhimento da CPRB, bem como a informação dos valores devidos e a posterior quitação pelas formas legalmente previstas, tem como efeito o eficaz exercício da opção anual e a constituição do crédito tributário*.

Argumenta que a Recorrente sempre deixou claro à Autoridade Fiscal (desde a fiscalização) que optava pelo recolhimento da CPRB sistematicamente, ano após ano e que toda a apuração procedida pela Recorrente, bem como seus lançamentos contábeis e as informações registradas em suas declarações demonstram, sem dúvida, a opção pelo regime substitutivo da CPRB.

Advoga no sentido de que o procedimento fiscal se distorce a realidade da apuração realizada pela Recorrente, para fazer prevalecer uma exigência certamente descabida, com fulcro exclusivamente em uma interpretação inadequada de uma SCI que foi publicada praticamente um ano depois dos fatos geradores.

Que impedir que a Recorrente se valha do regime beneficiado de recolhimento da CPRB unicamente em razão do atraso no pagamento do mês de janeiro, representa restrição

manifestamente incompatível com a própria disposição literal e finalidade da Lei nº 12.546/2011, qual seja, a de desonerar a folha de pagamento dos setores econômicos selecionados, para fomentar o desenvolvimento econômico de setores estratégicos da economia brasileira.

Conclui que o entendimento da Autoridade Fiscal acaba por criar meio coercitivo não previsto pela legislação para obter o recolhimento em espécie da contribuição, o que é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio. Cita jurisprudência.

*Que “à época dos fatos geradores, não havia qualquer solução de consulta publicada na linha do quanto observado na SCI COSIT nº 14/18. Somente em 2018, ano seguinte ao atuado, é que a Receita Federal manifestou entendimento criando critério novo para se reputar regular a eleição de regime contributivo”.*

Cita decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais ratificando a impossibilidade de uma nova orientação atingir fatos pretéritos:

PROCESSO DE CONSULTA. OBEDIÊNCIA A ORIENTAÇÃO ADMINISTRATIVA RECEBIDA. INEXIGIBILIDADE DO TRIBUTO ENQUANTO NÃO EDITADA NOVA ORIENTAÇÃO.

A resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada. Não pode, a Administração Pública, negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em decisão proferida em processo de consulta já solucionado, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada. (g.n. – Acórdão nº 9101-004.487)

*Sustenta que “é defeso à Autoridade Administrativa a alteração de critérios jurídicos com relação a fatos geradores já ocorridos, nos termos do artigo 146 do CTN e que criar uma condição – não prevista em lei – por meio de uma Solução de Consulta e aplicá-la a fatos pretéritos é desproporcional e irrazoável.”*

Argumenta que; quando o contribuinte arca com as imposições decorrentes de sua mora, não pode ser duplamente penalizado pela descaracterização de seus atos. O fato de o contribuinte ter adimplido os valores supracitados, é suficiente para que se normalize a sua situação.

Que ao contrário do alegado pela DRJ, a Recorrente não esperou até o mês de dezembro para avaliar se a CPRB lhe seria favorável e optar pelo regime, na realidade, por um problema de caixa o pagamento não pôde ser feito no início do ano, mas tão logo a Recorrente pôde seguir com o pagamento, o fez no mês junho. Cita jurisprudência do STJ.

Entende que, ainda que não sejam acolhidos os argumentos acima expostos, deve restar reconhecido o direito líquido e certo da Recorrente de ter o abatimento dos valores já

recolhidos a título de CPRB no ano-calendário de 2016, sob a pecha de enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional.

*Subsidiariamente, na hipótese deste E. Colegiado não entender pelo cancelamento integral da autuação fiscal, o que se admite a título de argumento, deverá, ao menos, reconhecer a impossibilidade de imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo dos tributos no presente caso, tal como determina o parágrafo único do artigo 100 do CTN.*

Sustenta assim que se deve excluir a multa imposta, assim como os juros de mora supostamente incidentes, tal como previsto no parágrafo único do artigo 100 do CTN:

Requer o provimento do presente Recurso Voluntário, com o consequente cancelamento do auto de infração ou, subsidiariamente que se determine à Autoridade Lançadora o abatimento dos valores já recolhidos pela Recorrente a título de CPRB no ano de 2016.

É o relatório.

## VOTO

O recurso é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como se depreende do relatório acima mencionado, a lide se dá em face de a empresa autuada não ter feito, em janeiro de 2016, a opção pelo regime de tributação da CPRB, pois, não efetuou o pagamento da primeira parcela da contribuição substitutiva até o dia do vencimento do tributo.

Entendeu a fiscalização que, como o contribuinte não fez o pagamento até o vencimento da competência janeiro para a CPRB, a empresa está automaticamente direcionada ao regime de tributação sobre folha de pagamento previsto na Lei 8.212/91.

Porém, os entendimentos exarados na Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 14, de 05/11/2018, vigente à época do lançamento, 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, reformando integralmente a Solução de Consulta Interna nº 14, de 2018.

Logo, o que 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, é possível que a opção também seja feita pela entrega da DCTF, entendimento já estaria sedimentado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008.

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).

A 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 DCTF, instrumento de confissão do crédito tributário, que torna o declarante responsável pelo débito confessado.

De acordo com a Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022 não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB. Senão vejamos:

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. (grifei)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.

Desta forma, não seria razoável que uma empresa que já vinha sendo tributada pela contribuição previdenciária a partir de sua receita bruta, possa ter toda sua estrutura tributária alterada por uma alegada falta de pagamento.

Quanto a multa imposta, assim como os juros de mora supostamente incidentes, estes deverão ser sim apurados, caso se verifique que os recolhimentos efetuados pela recorrente, são inferiores aos efetivamente devidos após apuração em observância a opção pela CPRB.

Conclusão Diante exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e no mérito dar provimento parcial para que se apure se os recolhimentos efetuados pela sistemática da CPRB são capazes de elidir o crédito apurado.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Freitas de Souza Costa**