



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 17227.720454/2021-81
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2202-010.739 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2024
Recorrente CBO SERVIÇOS MARÍTIMOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DE MULTA. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA VEDAÇÃO DO USO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos da Súmula CARF 02, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. PROCEDIMENTOS E LIMITAÇÕES. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT 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 (a) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais, ou - de modo disjuntivo e inclusivo - (b) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo.

Assim, a extinção do crédito tributário, por compensação, em Declaração de Compensação (PER/DCOMP), é modo válido de opção ao regime alternativo de tributação, nos termos do art. 9º, § 13, da Lei 12.546/2011.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto da alegação de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, em dar provimento ao recurso

(documento assinado digitalmente)

Sônia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto de acórdão prolatado pela – 14ª TURMA/DRJ08 (108-023.121), assim ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei, decreto ou ato normativo, sob fundamento de inconstitucionalidade/ilegalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO EM LEGISLAÇÃO. ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE. EXCLUSÃO OU REDUÇÃO DO VALOR. IMPOSSIBILIDADE.

A inclusão de contribuições em lançamento fiscal dá ensejo à incidência, a partir da competência 12/2008, de multa de ofício, capitulada no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, ao qual remete o artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, sobre o valor das contribuições lançadas. A alegação de que a multa de ofício, incidente sobre as contribuições lançadas, é confiscatória e viola os princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em normas às quais o julgador administrativo é vinculado, não lhe sendo permitido excluir ou reduzir o seu valor estabelecido na legislação.

JUROS. TAXA SELIC. A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, nos créditos constituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é vinculada à previsão legal, não podendo ser excluída do lançamento.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PEDIDOS DE DILIGÊNCIA E JUNTADA DE DOCUMENTOS. INDEFERIMENTO.

A apresentação de provas, pelo sujeito passivo, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas. O pedido de juntada de documentos após a impugnação deve ser indeferido quando não tenha sido demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna da prova documental por motivo de força maior, não se refira esta a fato ou direito superveniente, e nem se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. A autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB).
OPÇÃO PELO REGIME POR MEIO DE PAGAMENTO NO PRAZO
ESTABELECIDO NA LEI 12.546/2011. INOCORRÊNCIA. COMPENSAÇÃO.
AJUSTES INDEVIDOS. GLOSA.

A opção pelo regime da CPRB deve ocorrer por meio de pagamento, realizado dentro do prazo de vencimento da contribuição relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, conforme determina a Lei nº 12.546/2011. A empresa que realizar os ajustes de forma indevida a título de CPRB, em GFIP, terá os respectivos valores compensados glosados pela fiscalização.

COMPENSAÇÃO REQUERIDA NA IMPUGNAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação somente pode ser efetuada mediante ato volitivo do sujeito passivo, mediante procedimento específico.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem retratar o quadro, transcrevo o relatório adotado pelo órgão julgador de origem:

DA AUTUAÇÃO

1. Trata-se de Auto de Infração de contribuição previdenciária da empresa e do empregador, no montante de R\$ 49.129.269,14 (quarenta e nove milhões, cento e vinte e nove mil,

duzentos e sessenta e nove reais e quatorze centavos), incluindo juros e multa, lavrado em 07/07/2021, pela fiscalização, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, relativas às competências 01/2017 a 07/2018, com o seguinte levantamento: divergência de contribuição da empresa – informação indevida de ajuste de CPRB em GFIP – artigo 22, incisos I e III da Lei nº 8.212/1991.

2. O Relatório Fiscal, de fls. 10 a 17, traz, em suma, as seguintes informações:

□ que trata o presente processo de auditoria efetuada nas compensações de contribuições previdenciárias declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, no período de 01/2017 a 07/2018, objetivando verificar a regularidade, tanto formal quanto material daqueles valores; □ que a empresa é uma sociedade limitada, e tem como atividade econômica principal a "Navegação de Apoio Marítimo", CNAE cód. 5030-1-01, conforme consta no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas – CNPJ; que, da análise das informações constantes do sistema GFIPWEB, foram apuradas as compensações de contribuições previdenciárias efetuadas pela empresa, através do campo "Compensação - valor compensado", sendo os valores discriminados em tabela; • que as informações disponíveis no sistema GFIP Web acerca das compensações efetuadas não permitiram identificar a origem dos créditos compensados; • que foi verificado que a empresa, no período fiscalizado, informou em suas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF's, débitos relativos à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB, instituída pela Lei nº 12.546/2011 e alterações posteriores; • que a Lei 12.546/2011 prevê, nos arts. 7º e 8º, as atividades econômicas passíveis de substituição da contribuição previdenciária sobre folha de pagamento pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta – CPRB; • que, conforme cláusula terceira da consolidação do Contrato Social, a sociedade tem por objetivo a prestação de serviços marítimos especiais de alto mar, submarino e entre portos e instalações de extração de minerais situadas em oceanos, mares e hidrovias e a prestação de serviços marítimos de apoio a essas atividades; navegação de apoio marítimo; serviços de reboque e apoio marítimo; a importação e/ou exportação de bens e serviços relacionados com as demais

atividades sociais; a representação e/ou agenciamento de empresas de navegação nacionais ou estrangeiras; a participação em outras sociedades nacionais ou estrangeiras, seja como quotista, acionista ou outra modalidade; • que, dentre os serviços prestados pela empresa, existem atividades listadas na Lei nº 12.546/2011 passíveis de substituição, porém o parágrafo 13º, art. 9º, da mesma lei, previu o seguinte: "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 irrevogável para todo o ano calendário. (Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015)"; • que não foi localizado o pagamento em DARF da contribuição previdenciária sobre a receita bruta – CPRB, código de Receita 2985 ou 2991, para os meses de janeiro de 2017 e janeiro de 2018, conforme a previsão legal, para que a opção pela CPRB tivesse sido manifestada; • que a empresa foi intimada, através Termo de Intimação Fiscal 01, a prestar esclarecimentos quanto ao pagamento desses DARF's; • que, em resposta, a empresa informou que os respectivos débitos foram extintos através de compensação, cujas declarações foram tempestivamente transmitidas (considerando o vencimento do tributo), informando inclusive os PERDCOMP's correspondentes a cada compensação, porém, para a opção pela tributação substitutiva, prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, se faz necessário o pagamento dos DARF's, de forma irrevogável; • que, neste caso, a compensação efetuada pela empresa, para as competências 01/2017 e 01/2018, referentes aos DARF's da CPRB, extinguem os créditos tributários daquelas competências, mas não é a forma correta da opção pela CPRB; • que, novamente, a empresa foi intimada a prestar os esclarecimentos quanto às compensações efetuadas nas GFIP's, através do Termo de Intimação nº 02, onde se anexou uma planilha com os valores compensados, sendo que, em resposta, a empresa novamente expôs os mesmos argumentos sobre as compensações dos DARF's de 01/2017 e 01/2018; e • que, desta forma, relativamente aos anos de 2017 e 2018, por não ter efetuado a opção pelas contribuições substitutivas (com o pagamento dos DARF's código de Receita 2985 ou 2991 nas competências 01/2017 e 01/2018), a empresa deveria ter feito o recolhimento das contribuições previdenciárias na forma prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, qual seja, sobre a folha de pagamento de empregados e contribuintes individuais autônomos e, por essa razão, todas as compensações efetuadas nas GFIP's de 01/2017 a 07/2018 foram consideradas como "Ajuste Indevido da GFIP". 3. Constam, no presente processo digital, entre outros, os seguintes documentos relativos ao Auto de Infração: folha de rosto do Auto; Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal; Demonstrativo de Apuração; Demonstrativo de Multa e Juros de Mora; Orientações ao Sujeito Passivo; Termo de Início do Procedimento Fiscal; Termos de Intimação Fiscal; Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal. DA IMPUGNAÇÃO 4. Inconformada com a autuação em tela, da qual foi cientificada em 07/07/2021 (fls. 294 e 514), a empresa apresentou, em 05/08/2021 (fls. 298 e 514), a impugnação de fls. 299 a 315, com documentos anexos às fls. 316 a 513 (cópias de Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral no CNPJ, da 17ª Alteração do Contrato Social, de 08/07/2021, de Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2020 e 2019, de Procuração e Substabelecimento, de documentos de identificação dos seus signatários e do subscritor da impugnação, de Termos de Registro de Mensagem na Caixa Postal, de Abertura de Documento e de Ciência por Abertura de Mensagem, de DCTF's – Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais referentes a janeiro/2017 e janeiro/2018, PER/DCOMP's, em que consta o grupo de tributo CPRB e o código de receita 2985-01 no campo de débitos compensados), pugnando por sua tempestividade, e deduzindo, em sua defesa, as alegações a seguir sintetizadas. Dos fatos:

4.1. Afirma que é pessoa jurídica de direito privado que atua preponderantemente no setor de navegação, tendo como objeto social a prestação de serviços marítimos especiais de alto mar, submarino e entre portos e instalações de extrações de minerais situadas em oceanos, mares e hidrovias e a prestação de serviços marítimos de apoio a essas atividades; navegação de apoio marítimo; serviços de reboque e de socorro

marítimo; a importação e/ou exportação de bens e serviços relacionados com as demais atividades sociais; a representação e/ou agenciamento de empresas de navegação, nacionais ou estrangeiras, conforme se infere de seu contrato social. 4.2. Relata que, em 07.07.2021, tomou ciência da lavratura de Auto de Infração relativo à exigência de recolhimento de Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), prevista no art. 22, incisos I e III da Lei nº 8.212/91, referentes às competências de 01/2017 a 07/2018. 4.3. Observa que, de acordo com o Relatório Fiscal, em decorrência da não localização do pagamento em DARF da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) referente aos meses de 01/2017 e 01/2018, para que a opção pela CPRB fosse manifestada na forma do disposto no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011, a Fiscalização expediu Termos de Intimação para que prestasse esclarecimentos, ocasiões em que informou que tais débitos foram extintos através de compensação, cujas declarações foram tempestivamente transmitidas através de PER/DCOMP's. 4.4. Consigna que a Autoridade Fiscal teria considerado, equivocadamente, que, para a opção pela tributação substitutiva, prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, seria necessário o pagamento dos DARF's, classificando como "Ajuste Indevido da GFIP" todas as compensações efetuadas nas GFIP's de 01/2017 a 07/2018, ocasionando na cobrança em questão. 4.5. Segundo ela, no entanto, a presente atuação seria totalmente improcedente. Da alegação de regular manifestação pela opção da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) referente a 2017 e 2018: 4.6. Faz, aqui, inicialmente, um breve histórico da contribuição sobre a receita bruta (CPRB), e menciona que, dentre os setores que, na época de sua instituição, puderam optar pelo seu recolhimento se destacaria o setor naval, com empresas (i) que fabricassem embarcações ou (ii) de manutenção e reparação de embarcações, ambas atividades exercidas por ela, conforme art. 8º, § 3º, inciso XI da Lei nº 12.546/11. 4.7. Nota que a intenção do legislador foi desonerar a atividade das empresas do setor de navegação, tanto nas atividades de manutenção e reparo naval, quanto de construção direta ou indireta de embarcações e estruturas flutuantes. 4.8. Sustenta, em seguida, que teria havido a regular manifestação pela opção da CPRB referente a 2017 e 2018. 4.9. Ressalta que teria manifestado regularmente sua opção pela CPRB referente a 2017 e 2018, procedendo com a extinção dos respectivos créditos tributários de CPRB mediante a compensação com créditos de Contribuição Previdenciária retida na fonte, cujas declarações teriam sido tempestivamente transmitidas, especificadas e declaradas nas DCTF's dos períodos, conforme quadro demonstrativo abaixo e PER/DCOMP's anexos.

[...]

4.10. Registra que o art. 4º, § 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.436/2013 dispõe que as empresas sujeitas à CPRB ficam vinculadas ao cumprimento das regras instituídas pela Instrução Normativa, mas também obrigadas e sujeitas às "demais obrigações previstas na legislação previdenciária". 4.11. Informa que, nesse particular, o Código Tributário Nacional (CTN) esclareceria no § 1º do seu art. 113 que a obrigação tributária "surge com a ocorrência do fato gerador" tendo por objeto "o pagamento do tributo" e "extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente". 4.12. Assevera que as modalidades de extinção do crédito tributário, por sua vez, estariam estabelecidas no art. 156 do CTN, constando, dentre elas, o pagamento e a compensação do tributo. 4.13. Afirma que o pagamento e a compensação seriam meios para o mesmo fim, qual seja, a extinção do crédito tributário, sendo que o vínculo de contas no qual o devedor paga/compensa o débito teria por consequência a extinção de débito e crédito, levando-se em consideração não haver distinção entre aquele que já detém o crédito fiscal daquele que venha a efetuar o pagamento. 4.14. Cita, então, jurisprudência, no sentido de corroborar o seu entendimento. 4.15. Destaca que o STJ, ao analisar o conceito de pagamento em matéria tributária no REsp 1.122.131/SC, teria pacificado o entendimento de que a compensação não se distingue do pagamento, uma vez que aquele seria espécie deste, pois ambos teriam credores e devedores recíprocos cujo encontro de contas resultaria o mesmo efeito jurídico, qual seja, a extinção da obrigação tributária. 4.16. Salienta que, seguindo esse mesmo raciocínio, recentemente, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em julgamento realizado em

20.01.2021, teria firmado o entendimento de que a compensação é equivalente ao pagamento do tributo para fins de enquadramento no instituto da denúncia espontânea, afastando-se, conseqüentemente, a multa moratória na forma do art. 138 do CTN.

4.17. Explica que, assim como o § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 tratado no presente caso, o texto do art. 138 do CTN referente ao precedente da CSRF supramencionado disporia expressamente o requisito de "pagamento do tributo devido" para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea, tendo os Conselheiros consignado que nele se incluiria a hipótese de compensação, eis tratar-se de forma de extinção do crédito tributário equiparada ao pagamento. 4.18. Consigna que, historicamente, a hipótese de compensação seria aplicável, inclusive, no caso da escolha do regimento de apuração do IRPJ e da CSLL, nos termos da Lei nº 9.430/96, dispondo o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.430/96 que a opção pelo regime de tributação, de caráter irrevogável, "será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade", sendo que o contribuinte, ao selecionar a opção em relação ao regime de tributação para o IRPJ e CSLL, utilizaria como premissa a liquidação/quitação do débito na primeira competência, seja mediante pagamento por DARF, seja por compensação com a transmissão de PER/DCOMP. 4.19. Segundo ela, se trataria de prática tão antiga e rotineira que sequer seria questionada pelo ente fazendário, sendo a compensação habitualmente homologada pela autoridade administrativa e aceito o regime de tributação, incidindo a regra do inciso III do art. 100 do CTN. 4.20. Aduz que, existindo uma interpretação uniforme da autoridade tributária em relação à possibilidade de utilização do mecanismo da compensação para fins de pagamento de débitos de IRPJ e CSL como modo de formalizar a opção de tributação, não seria lógico adotar interpretação diversa nos casos da CPRB. 4.21. Registra que a legislação tributária teria apresentado em sucessivos dispositivos a possibilidade de compensação (modalidade de extinção do crédito tributário - artigo 156 do CTN) para liquidação/pagamento de débitos previdenciários com outros créditos previdenciários (tal como efetuado por ela) e, a partir da implantação do eSocial, com demais créditos administrados pela Receita Federal do Brasil. 4.22. Alega que, exercendo o direito de compensação, o qual não possuiria restrição e limitação para fins de liquidação de débitos previdenciário sobre a receita (CPRB), teria realizado a sua opção de tributação, de forma tempestiva e legítima. 4.23. Lembra que, nesse sentido, o art. 170 do CTN admitiria a possibilidade de compensação de débitos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, e faz referência, ainda, ao disposto nos arts. 1º e 84 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.717/2017. 4.24. Menciona que, como se aferiria da leitura do § 9º do art. 84 da IN RFB 1.717/2007, a compensação de débitos da CPRB com créditos previdenciários seria efetuada por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV daquela Instrução Normativa, e observaria o disposto no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457/07 (atualmente revogado), o que teria sido rigorosamente obedecido por ela.

4.25. Nota que em nenhum momento a legislação que trata sobre a compensação restringiria ou vedaria o seu uso para fins de pagamento dos débitos da CPRB, o que pressuporia a legitimidade da instrumentalização do procedimento de compensação como forma de exteriorizar a opção ao recolhimento da referida contribuição. 4.26. Destaca que a Solução de Consulta COSIT nº 336/2018, de caráter vinculante, teria discorrido sobre a possibilidade de liquidação de débitos de CPRB por meio de compensação, estabelecendo como condicionante apenas se o contribuinte já era usuário do eSocial (quando passou a ser possível a chamada compensação cruzada) ou se ainda realizava a escrituração de suas informações previdenciárias e trabalhistas por meio da GFIP (quando as compensações admitidas são apenas entre contribuições previdenciárias). 4.27. Salienta que a discussão especificamente sobre a presente matéria já teria chegado à esfera judicial, de modo que, corroborado a esse posicionamento, os Tribunais pátrios viriam reconhecendo ser descabível à Administração o condicionamento da opção pela tributação substitutiva ao pagamento em dinheiro da contribuição. E cita ementa de um julgado. 4.28. Segundo ela, seria

vedado à Administração a utilização de vias transversas e coercitivas objetivando o adimplemento de obrigação, eis que o ordenamento jurídico asseguraria ao contribuinte o princípio da menor onerosidade, possibilitando a satisfação do crédito tributário de forma menos gravosa, de modo que, restando a possibilidade jurídica de compensação, por meio de débitos tributários, seria incabível qualquer imposição da administração fazendária no sentido de se exigir a extinção do crédito tributário por meio diverso.

4.29. Para a impugnante, pelas mesmas razões, o procedimento adotado por ela estaria em conformidade com o art. 9º, § 13 da Lei 12.546/115, assim como com a Solução de Consulta Interna COSIT n.º 14/2018, eis que tempestivamente efetuado.

4.30. Assevera que, sobretudo no caso da CPRB, cujo intento era a redução da carga tributária de setores como o dela, não se deveria permitir que o Fisco se apoiasse em uma interpretação literal arrecadatória em detrimento da necessária interpretação sistemática das normas.

4.31. Registra que a busca pela verdade material através da análise da realidade fática deveria sempre prevalecer, em detrimento às regras literais de procedimento, com o principal intuito de evitar ilegalidades no ato administrativo de lançamento, e que o CARF possuiria entendimento consolidado de que seria dever do Fisco investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico-tributário, visando a busca pela verdade material.

4.32. Afirma que concluir de forma diversa, além de contrariar a verdadeira atividade dela, iria de encontro à própria intenção da sistemática da CPRB, de desoneração das atividades das empresas do setor de navegação, conforme se verificaria da Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 601/142.

4.33. E conclui, então, que, considerando a atividade exercida, bem como o setor que a legislação da CPRB buscou desonerar, seria improcedente a integralidade do valor cobrado a título de CPP, visto que possuía o direito de quitar a CPRB devida nos períodos de apuração de janeiro/2017 e janeiro/2018 por meio de compensação, inexistindo qualquer vedação, restrição ou impedimento para que o procedimento fosse realizado de tal maneira. Da questão da dedução dos valores já pagos a título de CPRB:

4.34. “Ad argumentandum”, caso se entenda pela procedência do Auto de Infração, sustenta que se deveria, ao menos, reconhecer a necessidade de dedução dos valores já pagos a título de CPRB, do montante exigido a título de CPP.

4.35. Informa que, em casos análogos, o CARF já teria manifestado seu entendimento no sentido de que, ao promover o desenquadramento do contribuinte de regime de tributação diferenciado, restabelecendo o “regime normal” de apuração do tributo, os valores indevidamente recolhidos deveriam ser compensados com os apurados pelo Fisco. E cita as ementas de dois julgados.

4.36. Relata que a compensação dos valores recolhidos teria sido reconhecida tanto em um caso de contribuições previdenciárias, em que o contribuinte, produtor rural, recolheu contribuição sobre a folha de salários quando deveria ter recolhido a contribuição substitutiva; e até mesmo no âmbito do Simples Nacional, em que há a tributação substitutiva de diversos tributos de naturezas e destinações diferentes, sendo, inclusive, matéria sumulada pelo CARF.

4.37. Segundo ela, no âmbito da CPRB, em que a contribuição substitutiva tem a mesma natureza jurídica e destinação da contribuição patronal apurada pelo “regime normal”, mais ainda deveria ser reconhecida a necessidade de compensação do montante já recolhido por ela.

4.38. E, desta maneira, entende que, quando menos, deveria ser determinada a dedução dos valores já pagos a título de CPRB do montante exigido pela Autoridade Fiscal. Da multa aplicada – arguição de violação aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco (arts. 145, § 1º e 150, inciso IV da CF/88):

4.39. Defende, aqui, que, na hipótese de manutenção do Auto de Infração, deveria ainda ser afastada a imposição da multa no percentual de 75% na forma como determinada pela Autoridade Fiscal, haja vista seu caráter eminentemente abusivo e confiscatório, cumprindo demonstrar que tal penalidade não poderia ser transformada em um instrumento arrecadatório, devendo guardar proporção com a gravidade da conduta do contribuinte.

4.40. Aduz que a lavratura de multa no percentual de 75% representaria clara afronta ao princípio da capacidade contributiva previsto no § 1º do art. 145 da CRFB/88, uma vez que a observância da capacidade contributiva residiria não apenas em tributar conforme a capacidade econômica do contribuinte, mas sobretudo em tributar de acordo com a materialidade definida constitucionalmente para o tributo em questão.

4.41. Para ela, em verdade, a penalidade imposta se equipararia ao tributo em si, haja vista que ambos

possuiriam a mesma base de cálculo, configurando-se bis in idem, o qual oneraria ainda mais a carga tributária e geraria o enriquecimento ilícito do erário. 4.42. Alega que, ainda que se considere legítima a imposição da multa no percentual de 75%, tal penalidade deveria respeitar o princípio do não confisco disposto no art. 150, IV da CF/88, sob pena de ser considerada abusiva, lembrando que a Constituição Federal, ao delinear o sistema constitucional tributário, vedou expressamente a utilização de tributo com efeito de confisco. 4.43. Informa, também, que a evolução na forma de se compreender as sanções tributárias tem levado a doutrina e a jurisprudência a exigirem que elas sejam fixadas conforme parâmetros de razoabilidade e proporcionalidade, e que, no presente caso, a instituição de multa excessiva, cuja imposição não teria ocorrido de forma adequada e na justa medida, representaria clara violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. 4.44. Nota que, para que não restem dúvidas quanto à aplicação dos princípios constitucionais da vedação ao confisco, da razoabilidade e proporcionalidade às multas, o STF fixou entendimento neste sentido, o que evidencia a solidez de tal entendimento. 4.45. Consigna que, na fixação de multa no patamar de 75% do crédito tributário, ficaria evidente o desvirtuamento da função da penalidade tributária, que acabaria sendo aplicada como mero fim de incremento da arrecadação. 4.46. E finaliza, afirmando que, considerando a abusividade da fixação da multa em percentual de 75% do valor do crédito tributário pela fiscalização e a vedação de tributação que viole a capacidade contributiva e que tenha efeitos confiscatórios, se imporia a anulação da multa aplicada, tendo em vista a sua patente inconstitucionalidade/ilegalidade. Dos pedidos: 4.47. Por todo o exposto, requer a empresa sejam acolhidas as suas razões para dar provimento à impugnação e, conseqüentemente, seja julgado improcedente o Auto de Infração, cancelando e desconstituindo integralmente o crédito tributário lançado, com seus consectários legais. 4.48. “Ad argumentandum”, entendendo pela manutenção do Auto de Infração e da exigência fiscal de Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), requer seja: • determinada a dedução dos valores pagos a título de CPRB do montante exigido pela Autoridade Fiscal no Auto de Infração; e • determinado o cancelamento da cobrança da multa de ofício de 75%, em razão de sua inaplicabilidade e abusividade ou, ao menos, sob a égide dos princípios da capacidade contributiva e do não confisco, a sua redução com fulcro nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. 4.49. E, em atenção aos princípios da ampla defesa e contraditório e da formalidade moderada do processo administrativo, protesta por todas as produções de prova em direito admitidas, além daquelas já acostadas, inclusive pela baixa dos autos em diligência e posterior juntada de documentação complementar que se faça necessária ao deslinde da questão.

Intimado do resultado de julgamento em 16/11/2021 (fls. 545), o sujeito passivo interpôs o presente recurso voluntário em 15/12/2021 (fls. 548).

Em síntese, o recorrente argumenta que:

- a) A adesão ao regime de tributação alternativo (arts. 7º e 8º da Lei 12.546/2011) ocorre com a extinção do crédito tributário também por compensação, e não somente pelo pagamento (art. 156, II do CTN);
- b) Era comum a aquiescência, pelas autoridades fiscais, à adesão ao regime de tributação alternativo, pela compensação, de modo a fixar expectativa normativa legítima e vinculante (art. 100 do CTN);
- c) Subseqüentemente, na hipótese de rejeição de referidos argumentos, é cabível o aproveitamento de valores já pagos a título de CPRB;
- d) A multa viola o princípio da capacidade contributiva e da vedação do uso de tributo com efeito confiscatório (arts. 145, § 1º e 150, IV da Constituição).

Ante o exposto, pede-se a desconstituição do crédito tributário.
É o relatório.

Voto

Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino , Relator.

1. CONHECIMENTO

Conheço parcialmente do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento das questões postas pelo recorrente.

Não conheço do pedido, nem das respectivas razões recursais, voltadas à inconstitucionalidade da multa, nos termos da Súmula CARF 02:

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

2. MÉRITO

2.1. CRITÉRIO DETERMINANTE DA ADESÃO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO ALTERNATIVO OU SUBSTITUTIVO DA CPRB (ARTS. 7º, 8º E 9º, §13 DA LEI 12.546/2011)

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em se decidir se a compensação constitui critério determinante para a adesão válida ao regime de tributação alternativo da Contribuição Previdenciária calculada com base na Receita Bruta (CPRB), vicária do pagamento, nos termos dos arts. 7º, 8º e 9º, § 13 da Lei 12.546/2011.

A legislação de regência tem a seguinte redação:

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 irretroatável para todo o ano calendário. (Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015)

A autoridade lançadora e o órgão julgador de origem interpretaram *pagamento* de como a corresponder à entrega de dinheiro ao Erário, e não, de modo mais abrangente, para abarcar a *extinção* do crédito tributário, a qualquer título, inclusive a *compensação*.

Em revisão ao entendimento desenvolvido na Solução de Consulta Interna Cosit 14, de 5 de novembro de 2018, a Coordenadoria Geral de Tributação (Cosit) deu interpretação diversa àquela adotada pela autoridade lançadora e pelo órgão julgador de origem, para firmar que:

SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 3, DE 27 DE MAIO DE 2022

A opção pela CPRB pode ser manifestada, de forma expressa e irrevogável, 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;

De fato, a anterior orientação vigente (Solução de Consulta Interna Cosit 14/2018), previa expressamente que apenas o pagamento tempestivo deflagraria a opção pelo regime alternativo, *verbatim*:

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.

Em sentido oposto, a atual interpretação prescreve, textualmente:

SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 3, DE 27 DE MAIO DE 2022

5. Com efeito, a legislação tributária prestigia a manifestação da opção pela tributação com base no lucro presumido mediante o pagamento do imposto devido relativo ao primeiro trimestre do ano-calendário, até porque o pagamento deve ocorrer antes das declarações. Mas a forma de tributação adotada na apuração deve ser informada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), o débito (crédito tributário) e crédito (pagamento, compensação ou suspensão) declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), e se a extinção do débito for efetuada mediante compensação, declarada no Per/Dcomp (Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação).

(...)

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.

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).

Ademais, definiu-se que, exceto pelas hipóteses expressas, não haveria limitação temporal à adesão, como se lê no seguinte trecho:

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:

Em conclusão, como houve a proposta de extinção do crédito tributário por compensação, ocorreu a adesão válida ao regime alternativo de tributação, e o lançamento deve ser desconstituído.

Com o acolhimento do pedido principal, fica prejudicado o exame dos pedidos ancilares.

3. CONCLUSÃO

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário, e, na parte conhecida, DOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino