



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720026/2020-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.116 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2023
Recorrente VIACAO ITAPEMIRIM LTDA - EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face da decisão da Sétima Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 05, consubstanciada no Acórdão nº 105-000.781, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente as Impugnações apresentadas pela Contribuinte e pelos responsáveis tributários solidários.

Reproduzo a seguir o relatório do Acórdão de Impugnação, o qual descreve os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância.

Trata-se de Auto de Infração (AI) lavrado e decorrente de procedimento fiscal aberto em face da empresa VIAÇÃO ITAPEMIRIM S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, inscrita no CNPJ 27.175.975/0001-07, para análise das obrigações tributárias advindas da apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), ano-calendário de 2017, nos termos do art. 7º da Lei 12.546/2011, em substituição às contribuições patronais incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, e as pagas ou creditadas aos contribuintes individuais a serviço da empresa, previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei 8.212/91, no valor abaixo colacionado.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CP PATRONAL - CONTRIB EMPRESA/EMPREGADOR- L O	Cód. Receita Darf 2141	Valor 8.671.459,28
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2020)		Valor 1.433.370,94
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 6.503.594,42
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 16.608.424,64
Valor por Extensão DEZESSEIS MILHÕES, SEISCENTOS E OITO MIL, QUATROCENTOS E VINTE E QUATRO REAIS E SESSENTA E QUATRO CENTAVOS		

O contribuinte atua no ramo de serviço de transporte de passageiros, apresenta-se organizado sob a forma jurídica de sociedade anônima de capital fechado, e tem como atividade principal o transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo interestadual, CNAE 4922-1- 02, conforme cadastro CNPJ da Receita Federal do Brasil.

No ano-calendário de 2017, o contribuinte declarou em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) de R\$ 2.044.887,54 (dois milhões quarenta e quatro mil oitocentos e oitenta e sete reais e cinquenta e quatro centavos).

Na Escrituração Fiscal Digital (EFD - Contribuições), a empresa declarou ter obtido receita bruta total de R\$ 102.244.375,22 (cento e dois milhões duzentos e quarenta e quatro mil trezentos e setenta e cinco reais e vinte e dois centavos) em 2017, proveniente da atividade econômica “Serviços de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0” (ANEXO II).

Portanto, diante da autorização legislativa vigente e da atividade econômica exercida pelo contribuinte, torna-se patente que a empresa VIAÇÃO ITAPEMIRIM S/A – EM

RECUPERAÇÃO JUDICIAL poderia aderir ao regime substitutivo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta estabelecido no art. 7º da Lei 12.546/2011.

Contudo, a fiscalização constatou que o sujeito passivo deixou de fazer a opção pelo regime substitutivo da CPRB, nos termos previstos no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 e no inciso II do § 6º do art. 1º da IN RFB 1.436/2013.

Assim, com a edição da Lei 13.161/2015, a partir do ano-calendário de 2016, a opção do contribuinte pelo regime substitutivo da CPRB passou a ser manifestada mediante o recolhimento da contribuição referente ao mês de janeiro de cada ano ou à primeira competência subsequente para o qual haja receita bruta.

Embora tenha sido intimado, no termo inicial, o contribuinte não apresentou o DARF de recolhimento da CPRB referente à competência de janeiro de 2017.

Diante da falta de manifestação, o sujeito passivo foi novamente intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 1) a fornecer o DARF de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta do mês de janeiro de 2017, a fim de comprovar a opção pela tributação da contribuição substitutiva.

No mesmo termo, a fiscalização prestou informações sobre as alterações normativas trazidas pela Lei 13.161/2015, que tornou facultativo o regime de apuração da CPRB a partir de 12/2015, como também determinou que a opção pela contribuição substitutiva fosse feita mediante recolhimento da CPRB do mês de janeiro ou à primeira competência subsequente para o qual haja receita bruta.

Na sequência, o contribuinte solicitou dilação de prazo para atender à intimação, deferido pela fiscalização através do Termo de Prorrogação de Prazo. Em 3/2/2020, o contribuinte foi cientificado do Termo de Continuidade de Procedimento Fiscal em curso.

Finalmente, em atenção ao TIF nº 1, a empresa informou à fiscalização que não recolheu a CPRB de janeiro de 2017 por razões de ordem financeira.

Desse modo, ficou demonstrado que o contribuinte não optou pelo regime substitutivo da CPRB, nos termos da legislação vigente. Por conseguinte, pode-se afirmar que a empresa VIAÇÃO ITAPEMIRIM S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL não estava autorizada a contribuir à previdência social sobre o valor da receita bruta. Na verdade, diante da inexistência da opção pelo regime substitutivo da CPRB, a empresa deveria ter apurado suas contribuições previdenciárias patronais com base na folha de pagamento, de acordo com os incisos I e III do art. 22 da Lei 8.212/91.

Como se pode observar, a Lei 8.212/91 estabelece que empresas integrantes de grupo econômico são responsáveis solidárias pelas obrigações previdenciárias abrangidas pela própria lei.

Trata-se de obrigação ex lege, em que o vínculo de solidariedade decorre diretamente da lei, que expressamente designa quem são os responsáveis solidários, com fulcro no art. 124, inciso II, do CTN.

A empresa VIAÇÃO ITAPEMIRIM S/A integra o Grupo Econômico ITAPEMIRIM, composto também pelas seguintes empresas: Transportadora Itapemirim S/A, CNPJ 33.271.511/0001-05; Ita Itapemirim Transportes S.A., CNPJ 34.537.845/0001-32; Imobiliária Bianca Ltda., CNPJ 31.814.965/0001-41; Cola Comercial e Distribuidora Ltda., CNPJ 31.719.032/0001-75; Flecha S.A.

Turismo Comércio e Indústria, CNPJ 27.075.753/0001-12 e Viação Caiçara Ltda., CNPJ 11.047.649/0001-84.

A caracterização destas empresas como integrantes do Grupo Econômico ITAPEMIRIM foi reconhecida pelo juízo da 13ª Vara Cível Especializada Empresarial de Recuperação Judicial e Falência do Juízo de Vitória (fls. 12.376 a 12.411), em decisão prolatada no processo judicial nº 000698385.2016.8.08.0024, consoante tela abaixo capturada.

Trata-se de recuperação judicial requerida por Viação Itapemirim S/A, CNPJ 27.175.975/0001-07; Transportadora Itapemirim S.A, CNPJ 33.271.511/0001-05; Ita Itapemirim Transportes S.A., CNPJ 34.537.845/0001-32; Imobiliária Bianca Ltda., CNPJ 31.814.965/0001-41; Cola Comercial e Distribuidora Ltda., CNPJ 31.719.032/0001-75; Flecha S.A. Turismo Comércio e Indústria, CNPJ 27.075.753/0001-12; Viação Caiçara Ltda., CNPJ 11.047.649/0001-84.

Da leitura da ata de AGC acostada às fls. 44.365/44.378 foram feitas ressalvas por diversos credores envolvendo a ausência de votação específica para afastamento dos atuais controladores do comando do grupo em recuperação judicial, bem como da cláusula que afastaria as garantias prestadas por avalistas e demais coobrigados. Também houve insurgência em relação à ausência de informações mais detalhadas sobre a constituição e venda das UPs, em cotejo com os normativos da ANTT para a espécie, além da alegação de invalidade de cláusula que prevê a figura do credor apoiador, pela ausência de critérios objetivos necessários à sua aplicação.

Nesse contexto, por força do art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91, combinado com o inciso II, do art. 124 do CTN, todas as empresas que participam do GRUPO ITAPEMIRIM são consideradas responsáveis solidárias pelo crédito previdenciário lançado.

Das impugnações.

Regularmente cientificados da autuação conforme Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal às fls. 12.616/12.635, o contribuinte e devedores solidários apresentaram suas contestações ao lançamento fiscal articulando as teses a seguir sintetizadas.

Em que pese o rotineiro acerto da fiscalização exercida pela Receita Federal do Brasil, melhor sorte não assiste a autuação imposta, pelo que deverá ser anulada levando-se em consideração que a desoneração proposta pela Lei 12.546/2011 é direito líquido e certo da Impugnante que fez a opção pelo benefício, no entanto, deixou de recolher os valores relativos a competência 01/2017 em razão da crise financeira que desencadeou sua recuperação judicial, havendo, portanto, justificativa plausível a manutenção do benefício.

Não há que se falar em responsabilidade solidária de empresas que não possuem qualquer vínculo com a prática do fato gerador da obrigação tributária, na medida em que o contribuinte (art. 121 do CTN) do referido crédito tributário é a empresa Impugnante, aquela que, por expressa previsão do Código Tributário Nacional, tem relação direta e pessoal com a ocorrência do Fato Gerador do imposto, tendo, inclusive, regularmente declarado o crédito tributário a Fazenda, o que fora reconhecido pela fiscalização ainda no relatório fiscal.

Assim, considerando que a impugnante e solidários comprovam que se encontra diante de uma avassaladora crise financeira e que não praticou qualquer ato tendente a subtrair da Fazenda Pública tributos as quais é obrigada ao recolhimento, declarando-os regularmente nas DCTF respectivas, e ainda, havendo previsão na legislação brasileira de que se deve privar pela recuperação do devedor em recuperação judicial (art. 47 da

Lei 11.101/2005), requer-se a nulidade da presente autuação, mantendo-se o benefício lançado nos Artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011.

A toda evidência, não há nos autos do procedimento administrativo de apuração do crédito tributário qualquer elemento legal que implique na responsabilização das empresas solidárias, por fazerem parte de um mesmo Grupo Econômico, por um crédito tributário a que não deram causa.

Os documentos ora colacionados aos autos (extratos de CNPJ) são clarividentes para demonstrar que existem empresas diversas prestando serviços distintos. Cada uma faturando seus impostos respectivos e regularmente declarando-os as autoridades fazendárias, pelo que não há que se falar em responsabilidade para com os débitos da empresa autuada originariamente.

Assim, em uma análise jurídica minuciosa dos documentos que compõem o processo administrativo que constituiu o crédito tributário, verifica-se tão somente que a autoridade fiscalizadora se restringiu a dizer que há responsabilidade solidária prevista em lei, sem contudo comprovar através de provas robustas que há vínculo entre os supostos devedores que justifique a responsabilização.

Como se depreende da análise do auto de infração e documentos anexos ao processo administrativo, a impossibilidade de continuidade do presente feito decorre do fato de que os créditos objeto da presente cobrança são originários de crédito tributário declarado pelo próprio contribuinte e da aplicação de multa de ofício, esta última manifestamente abusiva e violadora dos princípios da vedação ao confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, incertos na Carta Magna.

Como se sabe, a aplicação de penalidade, sobretudo no âmbito do direito tributário, deve estar atenta aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, isso porque, ao não se balizar por tais princípios será evidente a nulidade da multa aplicada, tendo em vista as garantias constitucionais do direito de propriedade (artigos 5º, II e LIV, 170, II da CF) e não confisco (art. 150, inciso IV da CF).

É o relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 05 julgou improcedentes as Impugnações, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. OPÇÃO PELO REGIME. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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.

Por pagamento entende-se a quitação (extinção) do crédito tributário no tempo, local e modo determinados pela legislação de regência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

A caracterização de formação de grupo econômico, cuja configuração dá-se pela combinação de fundamentos dispostos no art. 124, inciso II, do Código Tributário Nacional, e no art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91, implica na responsabilização solidária das empresas integrantes do grupo pelas obrigações decorrentes da lei previdenciária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.
INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A ciência da decisão de primeira instância e a apresentação dos Recursos Voluntários ocorreram da seguinte forma, para a Contribuinte e para os responsáveis solidários:

Contribuinte Viação Itapemirim S/A – Em Recuperação Judicial:

- ciência por via eletrônica, em 14/10/2020 (termo de fl. 12.981).
- Recurso Voluntário (fls. 12.992/13.016) apresentado em 10/11/2020.

Responsável solidário Cola Comercial e Distribuidora Ltda.:

- ciência por edital eletrônico, em 05/03/2021 (termo de fl. 13.133).
- Não apresentou Recurso Voluntário.

Responsável solidário Flexa S.A. Turismo, Comércio e Indústria Em Recuperação Judicial:

- ciência por via postal, em 07/12/2020 (A.R. de fl. 12.985).
- Recurso Voluntário (fls. 13.043/13.062) apresentado em 10/11/2020.

Responsável solidário Bianca Ltda. – Em Recuperação Judicial:

- ciência por via postal, em 04/12/2020 (A.R. de fl. 12.986).
- Recurso Voluntário (fls. 13.066/13.085) apresentado em 10/11/2020.

Responsável solidário Itapemirim Transportes S.A. Em Recuperação Judicial:

- ciência por via eletrônica, em 14/10/2020 (termo de fl. 12.982).
- Recurso Voluntário (fls. 13.112/13.131) apresentado em 10/11/2020.

Responsável solidário Transportadora Itapemirim S.A. Em Recuperação Judicial:

- ciência por via eletrônica, em 14/10/2020 (termo de fl. 12.983).
- Recurso Voluntário (fls. 13.089/13.108) apresentado em 10/11/2020.

Responsável solidário Viação Caiçara Ltda. Em Recuperação Judicial:

- ciência por via eletrônica, em 14/10/2020 (termo de fl. 12.984).
- Recurso Voluntário (fls. 13.020/13.039) apresentado em 10/11/2020.

Os Recursos Voluntários apresentados reiteram os argumentos expostos nas Impugnações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

Os recursos são tempestivos e atendem às demais condições de admissibilidade. Portanto, merecem ser conhecidos.

Tendo em vista a identidade dos argumentos e pedidos apresentados pela Contribuinte e pelos responsáveis solidários, a apreciação dos recursos será feita de forma conjunta.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

O Recorrente cita decisões judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte alega nulidade do lançamento, sob o argumento de que se encontra em recuperação judicial desde o ano de 2016. Aduz que tal recuperação acabaria substancialmente mitigada caso se admita o prosseguimento incondicional de procedimentos fiscais e até mesmo dos executivos fiscais.

Não cabe razão à Recorrente nesse ponto.

Cabe esclarecer que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

O art. 142, CTN, estabelece que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, não compete ao Auditor Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, deve lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art. 243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Portanto, o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento por preterição aos direitos de defesa.

O ato administrativo foi adequadamente motivado, por meio da descrição dos fatos, do enquadramento legal e da demonstração da subsunção à regra matriz de incidência, conforme exigido pelos incisos III e IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e pelo art. 142 do CTN, de modo que proporcionou ao sujeito passivo a possibilidade de produzir as provas hábeis para o fim de demonstrar os fatos que invoca como fundamento à sua pretensão recursal.

Aqui, constata-se que todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF), foram observados quando da lavratura do Auto de Infração.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá 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 trinta dias.

Também não se identificou violação das disposições contidas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993.

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente, o autuado foi devidamente qualificado, foram mencionados os dispositivos legais infringidos e as penalidades aplicáveis, foram discriminados os valores da exigência fiscal, assim como o conteúdo da autuação está especificado no Relatório Fiscal (fls. 12.607/12.615). Em resumo, encontram-se satisfeitos todos os requisitos legais.

Diferentemente do alegado, não há nenhum óbice legal à fiscalização e à autuação de empresas que se encontram em recuperação judicial.

Portanto, rejeita-se a preliminar de nulidade.

MÉRITO

O cerne da controvérsia reside no modo de manifestação pela Contribuinte fiscalizada da opção pela desoneração da folha de pagamento, no período de 01/2017 a 12/2017, nos termos da Lei nº 13.161/2015.

Segundo a Fiscalização, assim como a decisão de primeira instância, o sujeito passivo não manifestou sua opção pelo regime da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), no período de 01/01/2017 a 31/12/2017, uma vez que não cumpriu a condição imposta pelo § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 e pelo inciso II do § 6º do art. 1º da IN RFB 1.436/2013.

Assim se pronunciou a autoridade lançadora no Relatório Fiscal (fl. 12.608):

3. DA MOTIVAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO

3.1. No ano-calendário de 2017, o contribuinte declarou em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) de R\$ 2.044.887,54 (dois milhões quarenta e quatro mil oitocentos e oitenta e sete reais e cinquenta e quatro centavos), conforme descrito no ANEXO I deste relatório.

3.2. Na Escrituração Fiscal Digital (EFD - Contribuições), a empresa declarou ter obtido receita bruta total de R\$ 102.244.375,22 (cento e dois milhões duzentos e quarenta e quatro mil trezentos e setenta e cinco reais e vinte e dois centavos) em 2017, proveniente da atividade econômica “Serviços de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0” (ANEXO II).

3.3. O art. 7º, inciso III, da Lei nº 12.456/2011, dispõe que empresas do setor de transporte rodoviário coletivo de passageiros, classificadas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0, podem contribuir à previdência sobre a receita bruta, em substituição às contribuições patronais incidentes sobre a folha de pagamento.

Art. 7º **Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta**, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

....

III - as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

3.4. Portanto, diante da autorização legislativa vigente e da atividade econômica exercida pelo contribuinte, torna-se patente que a empresa VIAÇÃO ITAPEMIRIM S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL poderia aderir ao regime substitutivo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta estabelecido no art. 7º da Lei nº 12.546/2011.

3.5. Contudo, a fiscalização constatou que o sujeito passivo deixou de fazer a opção pelo regime substitutivo da CPRB, nos termos previstos no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 e no inciso II do § 6º do art. 1º da IN RFB nº 1.436/2013.

3.6. Conforme será demonstrado ao longo deste relatório, empresas que tenham deixado de optar pelo regime substitutivo da CPRB, na forma prescrita em lei, **devem contribuir à previdência social com base na folha de pagamento**, durante todo o ano calendário, nos termos dos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

[...]

6.3. Com a alteração normativa, o recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta passou a ser condição indispensável à adesão ao regime substitutivo da CPRB por parte das empresas. Dito de outra forma, a opção pelo regime da CPRB só se concretiza com o pagamento da contribuição de janeiro ou, na hipótese de ausência de receita neste mês, na primeira competência que houver receita proveniente de vendas.

6.4. Nesse sentido é o teor da Solução de Consulta Interna, nº 14, de 05 de novembro de 2018, emitida pela Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil – Cosit, cuja ementa abaixo se transcreve: [...]

(destaques do original)

Por sua vez, os Recorrentes sustentam que a desoneração proposta pela Lei 12.546/2011 é direito líquido e certo da empresa que fez a opção pelo benefício. Alega que a fiscalizada deixou de recolher os valores relativos a competência 01/2017 em razão da crise financeira que desencadeou sua recuperação judicial, havendo, portanto, justificativa plausível à manutenção do benefício. Afirma que declarou regularmente nas DCTFs o crédito tributário à Fazenda Nacional, o que fora reconhecido pela Fiscalização ainda no relatório fiscal.

Pois bem.

A Lei nº 12.546/2011 estabeleceu um regime para o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta, em substituição às contribuições patronais

incidentes sobre a folha de pagamentos, previstas nos incisos I e III, do artigo 22, da Lei nº 8.212/1991.

A partir de 2015, com a edição da Lei nº 13.161/2015, esse regime passou a ser opcional para a autuada (empresa de transporte rodoviário coletivo de passageiros), conforme artigo 7º, inciso III, da Lei nº 12.546/2011.

Art. 7º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 : (Redação dada pela Lei nº 13.161, de 2015)

[...]

III - as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

Essa mesma Lei também estabeleceu o modo pelo qual o contribuinte deveria fazer sua opção pelo regime substitutivo:

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)

(destaquei)

A decisão de primeira instância utilizou, para a manutenção do lançamento, como um de seus fundamentos a Solução de Consulta SCI Cosit nº 14/2018, a qual foi revogada pela Solução de Consulta SCI Cosit nº 3/2022, que assim dispõe:

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.

(destaquei)

Transcrevo abaixo os fundamentos da referida SCI que são relevantes para o deslinde do presente caso.

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 irrevogável 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 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).

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 irrevogável 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) (grifado)

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.

(destaquei)

Assim, de acordo com o novo entendimento da Receita Federal do Brasil, esposado na Solução de Consulta SCI Cosit nº 3/2022, parcialmente reproduzida acima, 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 (DCTF).

Nesse sentido, temos as seguintes decisões recentes deste Conselho:

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 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.

(Acórdão nº 2401-010.817, de 02/02/2023, Rel. Rayd Santana Ferreira).

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 Cosit nº 3/2022.

(Acórdão nº 2402-010.874, de 10/11/2022, Rel. Ana Claudia Borges de Oliveira)

No caso presente, a própria autoridade fiscal reconheceu que a Contribuinte declarou em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) no valor de R\$ 2.044.887,54 (dois milhões, quarenta e quatro mil, oitocentos e oitenta e sete reais e cinquenta e quatro centavos).

Portanto, como a Contribuinte efetuou a opção pela CPRB, por meio da apresentação da DCTF, o lançamento fiscal deve ser cancelado, exonerando-se o crédito tributário exigido, uma vez que a motivação para a autuação foi a falta de opção pela empresa fiscalizada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Tendo em vista a conclusão do presente voto no sentido de exonerar o crédito tributário lançado, deixo de apreciar as questões sobre responsabilidade tributária. Assim, com o cancelamento da autuação, deixa de existir qualquer responsabilidade solidária, pois inexistente a exigência fiscal.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa