

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 19311.720077/2020-76**ACÓRDÃO** 2401-012.047 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 2 de outubro de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** SERCOM LTDA**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

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

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: 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. Ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Elisa Santos Coelho Sarto e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (e-fls. 02/06) lavrado contra o sujeito passivo acima identificado no qual se apurou “Divergência de Contribuição da Empresa – Informação Indevida de Ajuste de CPRB em GFIP”, conforme discriminado no Relatório Fiscal e nos demonstrativos que o acompanham (e-fls. 09/19).

De acordo com a autoridade fiscal:

1. CONTEXTO INICIAL

1.1. Trata-se de procedimento fiscal aberto em face da empresa SERCOM LTDA, inscrita no CNPJ 86.984.481/0003-02, para análise das obrigações tributárias advindas do regime de apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) do ano-calendário de 2017, nos termos da Lei nº 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 nº 8.212/91.

[...]

6. DAS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

6.1. A empresa SERCOM LTDA apurou as contribuições previdenciárias patronais do ano-calendário de 2017 pelo regime substitutivo da CPRB, previsto no art. 7º da Lei nº 12.546/2011, conforme evidencia sua Escrituração Fiscal Digital (EFD Contribuições) e DCTF transmitidas (ANEXO I e II).

6.2. Conforme já salientado, o regime tributário substitutivo da CPRB passou a ser facultativo a partir da entrada em vigor do § 13 ao artigo 9º da Lei nº 12.546/2011, incluído pela Lei nº 13.161/2015. Desde então, **a opção do contribuinte pelo regime substitutivo da CPRB para o ano de 2016 e seguintes 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 apurada.

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: [...]

6.5. Os documentos apresentados pela fiscalizada, assim como as informações disponibilizadas na EFD Contribuições e DCTF, evidenciam que **a empresa SERCOM LTDA auferiu receita bruta no ano-calendário de 2017, inclusive na competência de janeiro.** Sendo assim, não resta dúvida de que a manifestação do contribuinte pelo regime substitutivo da CPRB deveria ter sido feita mediante o recolhimento tempestivo da contribuição previdenciária de janeiro de 2017, nos termos do § 13 ao artigo 9º da Lei nº 12.546/2011.

6.6. Durante o procedimento fiscal, a fiscalização intimou o sujeito passivo a apresentar o documento de recolhimento da CPRB de janeiro de 2017, realizado à época, de acordo com o TIF nº 01. Em resposta, o contribuinte apresentou comprovante de arrecadação referente ao período de apuração de 31/01/2017, **com data de vencimento em 20/02/2017 e data de arrecadação (pagamento) em 06/06/2017.**

6.7. Desse modo, fica demonstrado que o contribuinte não optou pelo regime substitutivo da CPRB, nos termos da legislação vigente. Por conseguinte, pode-se inferir que a empresa SERCOM LTDA 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 nº 8.212/91.**

[...]

7. DO CÁLCULO DO TRIBUTO DEVIDO

7.1. A empresa informou no campo “Compensação” da GFIP os valores da contribuição previdenciária patronal (CPP) sobre a folha de pagamento, conforme disposto no § 1º, art. 1º, do Ato Declaratório Executivo (ADE) Codac nº 93/2011. [...]

7.2. O procedimento estabelecido pelo ADE permite ao contribuinte ajustar - reduzir ou zerar – os valores de CPP calculados pelo Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (Sefip) aos estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, até que venha a ocorrer a adequação desse sistema.

7.3. Em contrapartida ao ajuste da CPP, efetivado mediante informação inserida no campo “Compensação” da GFIP, a empresa tributada na forma da Lei nº 12.546, de 2011, está obrigada a confessar o débito de CPRB em DCTF e a recolhê-lo em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF).

7.4. Contudo, conforme evidenciado anteriormente, a empresa não fez a opção pelo regime tributário substitutivo da CPRB na forma prescrita em lei. Sendo assim, o contribuinte não poderia promover o **AJUSTE DA CPP** no campo “compensação” da GFIP. Ao fazê-lo, na forma preconizada pelo ADE, o sujeito passivo **reduziu indevidamente a contribuição previdenciária patronal devida**.

7.5. Deste modo, serão lançados de ofício os valores indevidamente informados no campo “compensação” a título de ajuste de CPP, em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, cujos montantes estão discriminados no ANEXO III - CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS PELA EMPRESA.

[...]

A Impugnação apresentada pelo sujeito passivo (e-fls. 162/203) foi julgada Improcedente pela 7ª Turma da DRJ09 em decisão assim ementada (e-fls. 754/762):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

A opção pelo regime da CPRB deve ocorrer por meio de pagamento da contribuição relativa a janeiro de cada ano realizado no prazo de vencimento. Não é admitido recolhimento em atraso para fins de opção pelo regime substitutivo ao de incidência da contribuição previdenciária sobre a remuneração dos segurados contratados.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. OPÇÃO INEFICAZ. APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS ANTERIORMENTE EFETUADOS. MATÉRIA NÃO INTEGRANTE DA LIDE.

O aproveitamento dos pagamentos já realizados sob o código de pagamento da CPRB para a quitação de valores relativos à contribuição previdenciária incidente sobre a folha e declarados em GFIP é matéria que escapa aos contornos da lide estabelecida nos autos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA. INTERPRETAÇÃO DE LEI. NÃO OCORRÊNCIA DE RETROATIVIDADE.

A forma pela qual o contribuinte deveria manifestar a sua opção pela CPRB foi estabelecido em lei, sendo assim, não há que se falar em aplicação retroativa da SCI Nº 14/2018, ao ano-calendário de 2017, visto que esta apenas fixa a interpretação dada pela RFB ao dispositivo legal.

Cientificada do acórdão recorrido em 28/04/2021 (e-fls. 771), a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 17/05/2021 (e-fls. 773/830) contendo, em apertada síntese, os argumentos a seguir.

- Vício de fundamentação na decisão recorrida.
- Omissão da decisão recorrida quanto aos argumentos principiológicos e fatos do caso.
- Autorização legal para adesão ao regime substitutivo da CPRB e cumprimento dos requisitos da Lei nº 12.456/11.
- Nulidade da fundamentação da autuação calcada na Solução de Consulta Interna Cosit 14/2018. Violação ao art. 146 do CTN.
- Violação à finalidade da norma da CPRB e aos princípios da proporcionalidade, boa-fé objetiva e razoabilidade.
- Direito ao abatimento da contribuição previdenciária recolhida no ano de 2017, ainda que se entenda que a sistemática adotada não era a correta.
- Subsidiariamente, aplicabilidade do art. 100 do CTN.

A interessada apresentou petição em 10/04/2023 requerendo a aplicabilidade da Solução de Consulta Interna Cosit nº 3/2022, que alterou o entendimento contido na Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018 em que se baseou o lançamento (e-fls. 847/852).

VOTO

Conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Extrai-se do Relatório Fiscal (e-fls. 09/16) que a autoridade autuante efetuou o lançamento dos valores informados a título de ajuste de contribuição previdenciária patronal no campo “compensação” das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP das competências 01 a 13/2017 por constatar que a contribuinte não havia feito a opção pela Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta – CPRB naquele ano.

O auditor expõe que a adesão ao regime tributário substitutivo da CPRB somente se concretiza com o recolhimento tempestivo da contribuição relativa a janeiro de cada ano ou ao primeiro mês com apuração de receita bruta, conforme entendimento exarado na Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018, assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

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

A autoridade lançadora indica que, de acordo com os documentos disponibilizados, a contribuinte auferiu receita bruta em janeiro de 2017, mas efetuou o recolhimento da CPRB intempestivamente em 06/06/2017, não restando configurada a opção pelo regime substitutivo nos termos da legislação vigente. Relevante destacar os seguintes trechos do Relatório Fiscal, que apontam a motivação para o presente lançamento:

6.5. Os documentos apresentados pela fiscalizada, assim como as informações disponibilizadas na EFD Contribuições e DCTF, evidenciam que **a empresa SERCOM LTDA auferiu receita bruta no ano-calendário de 2017, inclusive na competência de janeiro**. Sendo assim, não resta dúvida de que a manifestação do contribuinte pelo regime substitutivo da CPRB deveria ter sido feita mediante o recolhimento tempestivo da contribuição previdenciária de janeiro de 2017, nos termos do § 13 ao artigo 9º da Lei nº 12.546/2011.

6.6. Durante o procedimento fiscal, a fiscalização intimou o sujeito passivo a apresentar o documento de recolhimento da CPRB de janeiro de 2017, realizado à época, de acordo com o TIF nº 01. Em resposta, o contribuinte apresentou comprovante de arrecadação referente ao período de apuração de 31/01/2017, **com data de vencimento em 20/02/2017 e data de arrecadação (pagamento) em 06/06/2017**.

6.7. Desse modo, fica demonstrado que o contribuinte não optou pelo regime substitutivo da CPRB, nos termos da legislação vigente. Por conseguinte, pode-se inferir que a empresa SERCOM LTDA 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 nº 8.212/91**.

6.8. Nesse sentido, conclui-se que o contribuinte deixou de cumprir com as obrigações previdenciárias devidas, fato que ensejou o lançamento de ofício do crédito tributário não declarado e não recolhido, por meio de Auto de Infração, cujos valores serão tipificados na seção subsequente.

Impõe-se observar, contudo, que a Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018 foi reformada pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 03/2022, através da qual a RFB trouxe novo entendimento sobre a opção pelo regime substitutivo da CPRB, não mais subsistindo a exigência

de recolhimento tempestivo da contribuição no primeiro mês com aferição de receita. A ementa encontra-se reproduzida a seguir:

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 nº12.546, 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.

Tendo em vista que, no caso concreto, o recolhimento da CPRB referente a janeiro de 2017 foi efetuado antes de qualquer procedimento fiscal, conclui-se que pela validade da opção pelo regime substitutivo manifestada pela contribuinte, não merecendo prevalecer o presente lançamento. Por conseguinte, torna-se desnecessária a análise das demais questões trazidas no Recurso Voluntário.

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll