



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19613.720775/2021-58
ACÓRDÃO	2101-002.897 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SPREAD SISTEMAS E AUTOMAÇÃO LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/08/2018 a 31/03/2019

NULIDADE. INOCORRÊNCIA DE OMISSÃO DO JULGADOR DE PRIMEIRA INSTÂNCIA NA APRECIÇÃO DA MATÉRIA ALEGADA NA IMPUGNAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO OBSERVADO.

Configura-se cerceamento do direito de defesa a falta de análise e pronunciamento pela autoridade julgadora dos argumentos apresentados em sede de impugnação pelo sujeito passivo, o que gera, em consequência, a nulidade da decisão, com base no artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2018 a 31/03/2019

COMPENSAÇÃO EM GFIP. FALTA DE ADESÃO AO REGIME SUBSTITUTIVO DA CPRB. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DE DÉBITOS OU DECLARAÇÃO.

Nos termos da 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 – atualmente, a Declaração de Débitos e

Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP). Não havendo a manifestação por uma destas opções o Contribuinte submete a tributação sobre a folha de pagamento.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DECLARADA EM GFIP. REQUISITOS LEGAIS. DIREITO CREDITÓRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A compensação das contribuições previdenciárias efetuada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), pelo contribuinte, pressupõe necessariamente a certeza e a liquidez do crédito apto a extinguir a obrigação tributária, que deverá ser provada por quem o declara, sob pena de ser considerada indevida. Não atendidas as condições estabelecidas na legislação que rege a matéria, os valores indevidamente compensados em GFIP devem ser glosados e retornar à condição de exigíveis nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO DESTINADA A RETRIBUIR O TRABALHO. EXCLUSÃO DE VALORES RELATIVOS A COPARTICIPAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE. TEMA 1174/STJ.

Os valores descontados do empregado, a título de coparticipação, referentes ao vale-transporte, ao auxílio alimentação e ao plano de saúde conveniado fizeram parte de sua remuneração e não podem ser excluídos da base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias, independentemente do tratamento dado à parcela suportada pela empresa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 4 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Antonio Savio Nastureles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Joao Mauricio Vital, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antonio Savio Nastureles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 22235/22276) interposto por SPREAD SISTEMAS E AUTOMAÇÃO LTDA em face do Acórdão nº. 109-014.164 (e-fls. 22208/22220) que julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, deixando de reconhecer o crédito indicado para compensação.

Em sua origem, a recorrente efetuou compensações em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), na importância de R\$ 12.742.767,73, referente às competências de 01/2018 a 03/2019. Consta do Despacho Decisório nº. 26588/2021 (e-fls. 21267/21278) que não foram homologados os valores compensados: (1) verbas reportadas como “Compensação de Benefícios” e que possuem incidência de contribuição (vale-transporte, vale-alimentação, plano médico e odontológico (pagos pelos empregados em regime de coparticipação) e, (2) crédito de opção à tributação sobre a receita bruta (CPRB) sem a empresa ter optado pelo regime e sem ter comprovado o crédito. O Despacho Decisório nº. 26588/2021 foi assim ementado:

Assunto: Glosa de Compensação de Contribuição Social Previdenciária declarada em GFIP.

Período de Apuração: 01/01/2018 a 31/03/2019.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE CRÉDITO APURADO AO DESAMPARO DECISÃO JUDICIAL.

A compensação tributária, além de pressupor a real e comprovada existência de um crédito líquido e certo deve atender ao requisito legal do artigo 170-A do CTN, que veda expressamente a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da decisão judicial que declarou sua inexigibilidade.

Considerar indevidas as compensações realizadas.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE CRÉDITO APURADO EM CPRB ANTES DE FORMALIZAÇÃO DE OPÇÃO.

Não é possível apurar crédito de CPP na falta de opção ao sistema de desoneração da folha. É indevida a compensação de CPP no caso de ausência de formalização

da opção ao sistema da desoneração da folha de pagamento de salários de empregados e contribuintes individuais.

Retorno do débito tributário, supostamente liquidado, à condição de exigibilidade no sistema de controle e de cobrança da Receita Federal do Brasil.

Dispositivos Legais: Art. 151 e 170-A da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional); Decreto-Lei 2.124/1984, de 13 de junho 1984; art. 32; 33; 37; 39 e 89 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991; art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro 1991; art. 225 e 242 do Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999; art. 26 da Lei 11.457, de 16 de março de 2007; Instrução Normativa RFB 971, de 13/11/2009, Instrução Normativa 1.300, de 20/11/2012, Instrução Normativa 1.717, de 17/07/2017 e Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF 203, de 14/05/2012.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA

Também foi lavrado o Processo nº 19613.733006/2021-10, apensado aos presentes autos e que será julgado na mesma oportunidade, para aplicação da multa isolada prevista no art. 89, §10, da Lei nº 8.212/1991, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

Devidamente cientificada do Despacho Decisório nº. 26588/2021 por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), em 06/10/2021, conforme Termo de Ciência por abertura de mensagem (e-fl. 21281), a ora recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 21298/21331), assim sintetizada pela decisão de piso:

Intimado, o contribuinte apresentou defesa tempestiva, alegando, preliminarmente, que deve ficar sobrestado o processo nº 19613.733006/2021-10 (multa isolada), até o término do julgamento do presente processo ou que os processos sejam julgados em conjunto. Entende que deve ser reconhecida a conexão entre os processos, uma vez que caso se torne legítima as compensações, não cabe à aplicação da multa isolada.

No mérito, discorre sobre os atos normativos que disciplinam a possibilidade de o contribuinte realizar a compensação. Informa que não merece prosperar a glosa a título de ajuste da CPRB, no valor de R\$ 12.075.203,34, uma vez que faria jus ao enquadramento no referido regime. **Explica que declarou em GFIP os ajustes necessários, conforme determina o art. 2º do Ato Codac Nº 93/2011.**

Afirma que a Fiscalização manifestou entendimento de que a Manifestante não teria obedecido aos requisitos previstos na Lei nº 12.546/2011, razão pela qual teria sido desenquadrada do regime substitutivo, passando a recolher as contribuições sobre a folha de pagamento. **Ressalta que por um equívoco interno da empresa no momento de preencher a DCTF deixou de informar no campo compensação o valor correspondente a opção pela CPRB.**

Aduz que a formalidade de não ter optado pela CPRB, isoladamente, não lhe retira o direito de ser optante pela CPRB, isso porque resta comprovado por meio de sua contabilidade e demais documentos de registros contábeis e fiscais,

que a empresa apurava as suas contribuições com base neste regime. Salienta que é possível verificar nos seus registros contábeis o percentual de 4,5% do valor bruto das notas fiscais na conta contábil INSS sobre faturamento -3102006. Traz como exemplo o balancete do mês de 03/2018 e a forma como foi contabilizado. **Entende que houve mero erro de obrigação acessória ao não ter sinalizado em DCTF a opção pela CPRB, mas que em sua contabilidade estaria nítida a sua opção pelo regime.**

Explica que foi feita uma interpretação literal no Despacho Decisório ao informar que o contribuinte descumpriu as formalidades e à forma para pagamento dos débitos de CPRB, sem que o contexto fático e demais documentos fossem levados em consideração, impedindo-o de alcançar a finalidade da própria criação da CPRB. Traz jurisprudência do TRF 4ª Região que descabe a Administração Pública de condicionar a opção pela tributação substitutiva ao “pagamento” da contribuição. Apresenta doutrina a respeito da verdade material e da possibilidade da revisão dos atos administrativos quando eivados de vício formal e discorre sobre os atos nulos e anuláveis.

Ressalta que a glosa dos créditos relativos ao vale-transporte, vale-alimentação, plano médico e odontológico pagos em regime de coparticipação no valor de R\$ 667.564,39, deve ser revertida.

Apresenta dispositivos legais e jurisprudência a respeito da não incidência das contribuições sociais sobre as verbas vale-transporte, vale-alimentação e plano médico e odontológico e que os dispêndios incorridos sejam pela empresa, seja pelo empregado (coparticipação) possuem natureza indenizatória, sendo excluídas do campo de incidência, nos termos do art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91.

Afirma que se tem previsão legal de não tributação na parte custeada pela empresa, idêntico tratamento deveria ser dispensado à parcela custeada pelo empregado em regime de coparticipação, na qual o trabalhador se vê obrigado a fomentar parcialmente os custos básicos de alimentação, transporte e de saúde. Traz tabela da RFB que esclarece que tais verbas não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Informa que é notória a possibilidade de exclusão das parcelas de coparticipação dos empregados na base de cálculo das contribuições previdenciárias, motivo pelo qual deve ser reformado o Despacho Decisório.

Por fim, requer a suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do inc. III do art. 151 do CTN; que seja sobrestado o processo nº 19613.733006/2021-10, até o término deste julgamento; que seja reconhecido integralmente crédito pleiteado pela empresa e homologada a compensação efetuado por meio da GFIP.

Conforme antecipado, os autos foram julgados em 21/10/2022, tendo sido proferido o Acórdão nº. 109-014.164 (e-fls. 22208/22220), que julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2018 a 31/03/2019

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). Não havendo a manifestação por uma destas opções o Contribuinte submete a tributação sobre a folha de pagamento.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO DESTINADA A RETRIBUIR O TRABALHO. EXCLUSÃO DE VALORES RELATIVOS A COPARTICIPAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores descontados do empregado, a título de coparticipação, referentes ao vale-transporte, ao auxílio alimentação e ao plano de saúde conveniado fizeram parte de sua remuneração e não podem ser excluídos da base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias, independentemente do tratamento dado à parcela suportada pela empresa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A recorrente foi devidamente cientificada do resultado de julgamento por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), em 04/11/2022, conforme Termo de Ciência por abertura de mensagem (e-fl. 22231).

Em 29/11/2022, foi apresentado Recurso Voluntário (e-fls. 22235/22276) reiterando os argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade e alegando, preliminarmente, a nulidade do acórdão recorrido, em razão de cerceamento do direito de defesa.

Os autos foram remetidos para julgamento pelo CARF.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar de nulidade

Alega, a recorrente, que o Acórdão seria nulo em razão de não ter analisado a documentação apresentada (Notas fiscais, balancetes) que comprovaria que a contabilização da opção do regime substitutivo da CPRB. Sustenta que, em que pese não tenha sinalizado em DCTF a opção pela CPRB, em toda sua documentação fiscal e contábil é nítida a opção pela substituição e que a falta de análise de tais documentos teria cerceado seu direito de defesa e seria uma afronta ao princípio da verdade material.

O Decreto 70.235/1972, enumera, em seu artigo 59, as possíveis nulidades que devem ser verificadas no processo administrativo fiscal, e especificamente, destaco para o presente caso, seu inciso II, e parágrafo 1º:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Conforme ressaltado desde o Despacho Decisório, não ocorreu a opção pelo regime substitutivo pela recorrente, nem por meio da DCTF nem por qualquer outro meio de opção, qual seja, de **pagamento do tributo** ou **pela apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo**, nos termos da Solução Consulta Interna COSIT nº 3, de 27 de maio de 2022.

A recorrente apresenta documentos contábeis para demonstrar que estaria apurando e contabilizando a contribuição conforme regime substitutivo, mas não apresenta qualquer comprovante de pagamento do tributo devido ou comprovantes de origem dos créditos indicados em compensação.

A decisão de piso também foi clara no sentido de que, **em caso de falta de formalização da opção**, a apuração deve ser feita com base no regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos. Vale o destaque:

Consta, também, a seguinte disposição, como condição para exercício 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

Assim sendo, considerando, as disposições da Solução de Consulta Interna COSIT nº 3, de 27 de maio de 2022, ao ser instaurado o procedimento fiscal, **consta que o Contribuinte não havia formalizado sua opção pela CPRB, sendo, portanto, procedente a não homologação da compensação efetuada, pouco importando se a empresa contabilizou em seus balancetes a tributação pela CPRB.**

Vê-se que, a decisão de piso se apoiou na legislação e na Solução de Consulta Interna COSIT nº 3, de 27 de maio de 2022, mas, ao contrário do que alegado pela recorrente, para que a adesão ao regime substitutivo fosse aceita, a recorrente teria que ter promovido a opção em DCTF, ou promovido algum pagamento a este título, ou ainda, deveria ter incluído os débitos de CPRB em alguma declaração constitutiva. Como nada disso ocorreu, e não foi comprovado o crédito indicado para compensação, correto o procedimento adotado de glosa das compensações realizadas.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, ou analisar todos os documentos, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, eis que proferida por autoridade competente, e está devidamente fundamentada, sendo que a insatisfação do contribuinte, sobre os pontos suscitados, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

Dessa forma, rejeito a preliminar suscitada.

3. Mérito

3.1. Da formalização da opção pelo regime da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB)

O Despacho Decisório listou as razões que justificaram a glosa da compensação realizada em razão da opção pela desoneração da folha de pagamento. Em síntese foram as seguintes razões:

1ª A recorrente enviou a DCTF e declarou não ser optante pela CPRB para o período de 01/2018 a 01/2019;

2ª A recorrente não apurou ou pagou débitos de CPRB no período (não foi identificado nenhum recolhimento relacionado ao tributo no sistema de arrecadação (DARF), classificados no código 2985 ou no 2991);

3ª A recorrente indicou o valor de **R\$ 12.075.203,34** a título de crédito constituído por opção da desoneração da folha de pagamento (CPRB) para compensação com débitos de Contribuição Previdenciária Patronal – CPP (Anexo – Demonstrativo de Compensações em GFIP);

4ª Apesar de sustentar o argumento de ser optante ao regime de desoneração, não apresentou nenhum comprovante para justificar as compensações, nem realizou

pagamento algum a título de CPRB, sequer declarou débito em DCTF, apesar de sustentar argumento de ser optante ao regime da desoneração.

Quando intimada, a recorrente informou que teria sido um equívoco a falta de formalização da adesão à desoneração para o período em sua DCTF. Alegou, ainda, que com base no Ato Declaratório Executivo Codac nº 93, de 19 de dezembro de 2011, lançou valores a título de crédito, para posterior compensação, e contabilmente, nos balancetes (e-fls. 21780/22176), seria possível verificar o registro de cada nota nas respectivas contas e a fim de efetuar o registro contábil da desoneração da folha foi reconhecido o valor correspondente à porcentagem de 4,5% do valor bruto daquelas notas, na conta contábil 31202006 – INSS s/faturamento. Em sede de Manifestação de Inconformidade, a ora recorrente apresentou a análise do mês de março de 2018, a título exemplificativo, e reiterou os documentos e argumentos em sede de Recurso Voluntário.

A recorrente apresentou documentos buscando demonstrar a contabilização correta da adesão ao regime de desoneração, por meio do cruzamento das informações na conta de resultado, com o valor declarado em EFD Contribuições (e-fls. 22177/22194):

Por fim, corroborando ainda mais a opção da Recorrente pela CPRB, no referido mês verifica-se a movimentação da conta de resultado 31202006 – INSS s/faturamento, a qual é correspondente a movimentação da conta patrimonial (do passivo) 21201010 – contribuição previdenciária s/ receita bruta a pagar, valor este, de acordo com o que fora declarado em EFD Contribuições (Doc. 04 da Manifestação de Inconformidade – fls. 22177 a 22194)

A decisão de piso manteve a glosa, entendendo que:

A Solução de Consulta Interna COSIT nº 3, de 27 de maio de 2022 (publicada no Boletim de Serviço da RFB de 06/6/2022, seção 1, página 2), dispõe sob as possibilidades de manifestação da opção pelo regime substitutivo, **não havendo menção sobre a possibilidade de opção por ter registrados balancetes contábeis com o cálculo da CPRB:**

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente alega que a intenção da mencionada solução de consulta é de justamente relativizar a literalidade da interpretação da lei, prevendo que a opção pela CPRB, além do pagamento, também pode ser formalizada por *“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)”*. Inclusive, a referida Solução de Consulta terminou por entender que não existe prazo para manifestação da opção pela CPRB e que a opção pode ser manifestada de modo expresso e irretratável por **meio de pagamento** do tributo ou **pela apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo**.

Portanto, defende a recorrente que teria contabilizado de forma correta a adesão ao regime da desoneração, de modo que a manifestação de adesão não poderia ser desconsiderada pelo fato de ter se equivocado e declarado não ser optante em DCTF.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Conforme bem ressaltado pelo Despacho Decisório, não parece se tratar de equívoco ou erro, pois além da manifestação de não optante pelo regime da CPRB, **não foi identificado nenhum recolhimento relacionado ao tributo, classificados no código 2985 ou no 2991, e sequer foi apresentado comprovante de crédito para justificar as compensações. Os débitos supostamente devidos a título de CPRB também não foram declarados em DCTF.**

Portanto, além de não ter comprovado a adesão, os créditos indicados para compensação sequer foram comprovados.

É fato que a Solução de Consulta Interna COSIT nº3/2022 reformou integralmente a Solução de Consulta Interna COSIT nº14/2018. Deixou-se de considerar que a o pagamento seria a única forma de realizar a opção pelo regime da CPRB, admitindo-se a formalização da opção **por qualquer forma de confissão de débito de CPRB.** Transcrevem-se, abaixo as conclusões da Solução de Consulta Interna COSIT nº3/2022:

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.

Conclui-se, assim, que, nos termos da solução de consulta, a opção pela CPRB pode ser manifestada pelo pagamento ou por meio de declaração em que se confessa o tributo, **desde que esta seja apresentada antes da instauração de procedimento fiscal.** O parágrafo 20, dos fundamentos da Solução de Consulta Interna COSIT nº3/2022 deixa essa exigência ainda mais clara:

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.

Contudo, no presente caso, não houve a confissão do débito de CPRB em nenhuma das formas apresentadas pela Solução de Consulta, não houve a formalização pela opção da desoneração da folha de pagamento na DCTF, e não há a comprovação de recolhimento dos créditos indicados em compensação, sendo que a homologação da compensação depende da liquidez e certeza dos créditos.

A recorrente apresenta documentos que mostram que contabilmente teria apurado a CPRB devida, mas em nenhum momento comprova os pagamentos do tributo devido e que estaria sendo usado como crédito para compensação.

Pelas razões expostas, não vejo reparos a fazer na decisão de piso que manteve a glosa dos créditos.

2.2. Compensação de valores descontados dos empregados (regime de coparticipação) a título de vale-transporte, vale-alimentação, plano médico e odontológico

Foram, ainda, indicados para compensação, créditos decorrentes da exclusão da base de cálculo dos valores atinentes ao vale-transporte, vale-alimentação, plano médico e odontológico, descontados dos empregados (regime de coparticipação no custeio do benefício), os quais perfazem o total de R\$ 667.564,39 (seiscentos e sessenta e sete mil quinhentos e sessenta e quatro reais e trinta e nove centavos). Defende, a recorrente, que tais valores deveriam ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias por não terem natureza remuneratória, e ainda em razão da previsão do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Também neste ponto, entendo que não assiste razão à recorrente.

A decisão de piso abordou a *Solução de Consulta nº 96 da COSIT de 21/06/2021, que esclarece que, o que se tributa não são os valores de tais benefícios, elencados no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, e auferidos pelo empregado, tampouco as deduções em si. A tributação recai sobre a remuneração devida ao empregado em retribuição pelos serviços por ele prestados, antes de serem efetuadas as deduções relativas às coparticipações em tais benefícios.* Vale o destaque:

9. Caracterizada, pois, a natureza remuneratória da parcela original que retribui o trabalho prestado e para fins da definição da base de cálculo do tributo, é

irrelevante a destinação a ser dada a essa parcela paga/devida/creditada ao empregado. A parcela remuneratória devida em retribuição ao trabalho prestado deve ser tributada, ainda que percentual desse valor não componha o montante líquido do pagamento, por exemplo, o valor descontado no salário do empregado a título de coparticipação para constituição do vale-transporte.

Vale-transporte.

10. Quanto ao vale-transporte, das Soluções de Consulta Cosit nº 143, de 27 de setembro de 2016, nº 245, de 20 de agosto de 2019, nº 292, de 7 de novembro de 2019, nº 313, de 19 de dezembro de 2019, e nº 58, de 23 de junho de 2020, tem-se o firme posicionamento de que não há incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias sobre o valor do vale-transporte, inclusive, quando pago em pecúnia, considerando-se o caráter indenizatório da verba.

10.1. Não obstante o caráter indenizatório do vale-transporte, o que se tem é que a parcela recebida pelo empregado a título de vale-transporte não se confunde com a parcela relativa à remuneração a ele devida pelo empregador, em retribuição pelo trabalho prestado (arts. 22, I e § 2º, e 28, § 9º, “f”, da Lei nº 8.212, de 1991, e arts. 57, I, e 58, VI, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009). O fato é que essa remuneração destinada a retribuir o trabalho prestado pelo empregado (da qual a integralidade do salário básico/vencimento faz parte) é base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias, nos termos dos arts. 55, I, e 57, I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009 (arts. 22, I e § 2º, e 28, I, da Lei nº 8.212, de 1991).

10.2. Portanto, a despeito sobre o salário básico/vencimento ocorrer o desconto de 6% (seis por cento) de que trata o parágrafo único do art. 4º da Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985, esse valor descontado do trabalhador (a ser a coparticipação para constituição do vale-transporte) integra a remuneração devida em retribuição pelo trabalho prestado e, assim, deve ser considerado na base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias.

Auxílio-alimentação.

11. Quanto ao auxílio-alimentação, a presente Solução de Consulta está vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 4, de 2019, **cuja conclusão explica que o valor descontado do trabalhador referente ao auxílio-alimentação compõe sua remuneração e não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias, independentemente do tratamento dado à parcela do auxílio-alimentação suportada pela empresa, conforme transcrito abaixo:** Solução de Consulta Cosit nº 4, de 2019.

(...)

13. A mesma lógica já referida se repete em relação ao **plano de saúde conveniado pela empresa. Não obstante o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico de que trata a alínea "q" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não integrar a remuneração devida em retribuição ao**

trabalho prestado (arts. 22, I e § 2º, e 28, I e § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991); o valor descontado do trabalhador referente ao plano de saúde integra a sua remuneração (base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias), logo, não pode ser excluído da base de cálculo do tributo, independentemente do tratamento dado à parcela suportada pela empresa.

14. A base de cálculo do tributo não será reduzida pelo fato de existir eventual desconto relativo à coparticipação em plano de saúde. Ou seja, apesar de sobre a remuneração ocorrer o desconto referente à coparticipação em plano de saúde, esse valor descontado do trabalhador compõe a remuneração devida em retribuição pelo trabalho prestado e, assim, deve ser considerado na base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias.

Conclusão

15. Ante todo o exposto, conclui-se que: em relação ao vale-transporte, ao auxílio alimentação e ao plano de saúde conveniado, o que se tributa não são os valores de tais benefícios, elencados no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, auferidos pelo empregado, tampouco as deduções em si. A tributação recai sobre a remuneração devida ao empregado em retribuição pelos serviços por ele prestados, antes de serem efetuadas as deduções relativas às coparticipações em tais benefícios. Os valores descontados do empregado referentes ao vale-transporte, ao auxílio alimentação e ao plano de saúde conveniado fizeram parte de sua remuneração e não podem ser excluídos da base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias, independentemente do tratamento dado à parcela suportada pela empresa.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) caminhou neste sentido, como se vê pelos julgados abaixo:

PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. VALORES DESCONTADOS DOS EMPREGADOS. COPARTICIPAÇÃO VALE-TRANSPORTE. TOTAL DAS REMUNERAÇÕES. VALORES BRUTOS. INCIDÊNCIA

1. Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança ajuizado por Alisul Alimentos S.A., objetivando, em síntese, a inexigibilidade da cota patronal de Contribuição Previdenciária (incluindo RAT e outras entidades) sobre o montante descontado a título de Vale-Transporte, Vale-Refeição e Vale-Alimentação em folha de salário dos empregados pela Impetrante, diante de suas naturezas manifestamente indenizatórias e desvinculadas do conceito de remuneração.

2. O Tribunal a quo decidiu que não cabe à contribuinte/empresa pretender que a contribuição previdenciária incida apenas sobre o valor líquido da remuneração dos segurados empregados após o desconto do montante das parcelas de cota de participação dos trabalhadores (a título de vale-transporte, no caso).

3. De fato, o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado segundo o qual a verba auxílio-transporte (vale-transporte), ainda que paga em

pecúnia, possui natureza indenizatória, não sendo elemento que compõe o salário; assim, sobre ela não deve incidir contribuição previdenciária.

4. Contudo, na hipótese em exame, a empresa busca, por meio do Mandamus, o reconhecimento da inexistência da contribuição patronal, não dos valores pagos ao empregado, mas dos valores descontados dos empregados a título de Vale-Transporte, Vale-Refeição e Vale-Alimentação.

5. Discute-se, entretanto, se o valor correspondente à participação do trabalhador no auxílio-alimentação ou auxílio-transporte, descontado do seu salário, deve ou não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do art. 22 da Lei 8.212/1991.

6. O STJ pacificou firme jurisprudência no sentido de que não sofrem a incidência de contribuição previdenciária "as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador" (REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18.3.2014, submetido ao art. 543-C do CPC).

7. Por outro lado, se a verba trabalhista possuir natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição. O mesmo raciocínio se aplica à RAT e à Contribuição devidas a Terceiros.

8. No caso em questão, o fato de os valores descontados aos empregados correspondentes à participação deles no custeio do vale-transporte, auxílio-alimentação e auxílio-saúde/odontológico ser retida pelo empregador não retira a titularidade dos empregados de tais verbas remuneratórias. (grifou-se)

9. Só há a incidência de desconto para fins de coparticipação dos empregados porque os valores pagos pelo empregador, os quais ingressam com natureza de salário de contribuição, antes se incorporaram ao patrimônio jurídico do empregado, para só então serem destinados à coparticipação das referidas verbas.

11. Outrossim, os valores descontados aos empregados correspondentes à participação deles no custeio do vale-transporte, auxílio-alimentação e auxílio-saúde/odontológico não constam no rol das verbas que não integram o conceito de salário de contribuição, listadas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991. Por consequência, e por possuir natureza remuneratória, devem constituir a base de cálculo da contribuição previdenciária e da RAT a cargo da empresa.

11. O STJ, quando do julgamento do REsp 1.902.565/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 7.4.2021, fixou que o montante retido a título de contribuição previdenciária compõe a remuneração do empregado, de modo que deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, da contribuição ao SAT/RAT (art. 22, II, da Lei 8.212/1991) e das contribuições sociais devidas a terceiros.

13. É que a pretensão de exclusão da cota do empregado da base de cálculo da contribuição do empregador levaria, necessariamente, à exclusão do imposto de renda retido na fonte e, posteriormente, à degeneração do conceito de remuneração bruta em remuneração líquida, ao arrepio da legislação de regência.

14. Ademais, no referido julgamento do REsp 1.902.565/PR foi apontado, e se aplica ao caso presente, o fato de que, "A rigor, o que pretende a parte recorrente é que o tributo incida, não sobre a remuneração bruta, conforme previsto no art. 22, I, da Lei 8.212/91, mas sobre a remuneração líquida. O raciocínio, levado ao extremo, conduziria a perplexidades que bem demonstram o desacerto da tese.

Primeiro, a exclusão do montante retido a título de contribuição previdenciária do empregado permitiria concluir que também o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) não integraria a base de cálculo da contribuição, aproximando-a, ainda mais, da remuneração líquida. E, segundo a base de cálculo da contribuição patronal, observado o art. 28, § 5º, da Lei 8.212/91, seria inferior a base de cálculo da contribuição previdenciária do empregado, em potencial violação ao princípio da equidade na forma de custeio, nos termos do art. 194, parágrafo único, V, da Constituição."

15. Recurso Especial não provido.

(REsp n. 1.928.591/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 5/10/2021, DJe de 5/11/2021.)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. SAT/RAT. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO NOS DESCONTOS DE VALE-ALIMENTAÇÃO, AUXÍLIO-TRANSPORTE E SEGURO SAÚDE. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno ajuizado contra decisão que julgara Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015.

II. Na origem, trata-se de Mandado de Segurança impetrado com o objetivo de exclusão da contribuição previdenciária patronal, SAT/RAT e das contribuições a terceiros das bases de cálculo do vale-transporte, do auxílio-alimentação e dos descontos de seguro saúde. O Tribunal de origem manteve a sentença que denegou a segurança.

III. Quanto aos valores descontados a título de auxílio-alimentação e vale-transporte, orienta-se a jurisprudência do STJ no sentido de sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal. Precedentes: STJ, REsp 1.928.591/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 05/11/2021; AgInt no REsp 1.968.347/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 02/06/2022.

IV. É firme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que, em razão da identidade de base de cálculos, a conclusão quanto à base de cálculo da contribuição previdenciária patronal aplica-se indistintamente à contribuição ao SAT/RAT e às contribuições sociais devidas a terceiros. Precedentes: STJ, AgInt no REsp 1.960.944/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 02/06/2022; AgInt no REsp 1.825.540/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 01/04/2020; AgInt no REsp 1.823.187/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 09/10/2019.

V. Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp n. 1.987.101/RS, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 27/3/2023, DJe de 3/4/2023.)

Há que se ressaltar que, o assunto foi recentemente pacificado na sistemática dos recursos repetitivos, no julgamento do Resp nº 2005029/SC (Tema 1174), cuja tese ficou assim firmada:

As parcelas relativas ao vale-transporte, vale-refeição/alimentação, plano de assistência à saúde (auxílio-saúde, odontológico e farmácia), ao Imposto de Renda retido na fonte (IRRF) dos empregados e à contribuição previdenciária dos empregados, descontadas na folha de pagamento do trabalhador, constituem simples técnica de arrecadação ou de garantia para recebimento do credor, e não modificam o conceito de salário ou de salário contribuição, e, portanto, não modificam a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, do SAT e da contribuição de terceiros.

Por estas razões, não há reparos a fazer na decisão de piso que manteve as glosas realizadas pelo Despacho Decisório.

3. Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e no mérito, e nego-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa