



PROCESSO	19679.721016/2019-23
ACÓRDÃO	2201-011.860 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SWISSPORT BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A tempestiva interposição de impugnação ao lançamento tributário, gera efeitos de suspender a exigibilidade do crédito tributário e postergar, conseqüentemente, o vencimento da obrigação para o término do prazo fixado para o cumprimento da decisão definitiva no âmbito administrativo.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA RETIDA NA NOTA FISCAL. NECESSÁRIA A DECLARAÇÃO GFIP NA COMPETÊNCIA.

A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. CPRB. VIGÊNCIA FACULTATIVA A PARTIR DE 12/2015.

A nova redação dos artigos dada pela Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015, começa a vigor no dia 1º de dezembro de 2015, sendo a competência de Dezembro/2015 o primeiro mês para a adesão da tributação substitutiva da CPRB.

MOMENTO DE OPÇÃO PELO REGIME DA CPRB. 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 Costi nº 3/2022.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a glosa de compensação das competências de 12/2015 e 13/2015.

Sala de Sessões, em 7 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

LUANA ESTEVES FREITAS – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do Despacho Decisório

Após a análise das compensações de contribuições previdenciárias efetuadas pelo contribuinte em GFIP de 01/2015 a 13/2016, no valor originário de R\$ 55.877.354,26 (cinquenta e cinco milhões, oitocentos e setenta e sete mil, trezentos e cinquenta e quatro reais e vinte e seis centavos), a Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Paulo/SP, exarou o DESPACHO DECISÓRIO, de 27 de Junho de 2019 (fls. 1.464 a 1.482), no qual considerou:

Com supedâneo nos autos e nos aspectos legais discutidos, e com fundamento no Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, alterado pelo Decreto nº 8.853, de 22/11/2016, e na Portaria RFB nº 1.453, de 29/09/2016, artigo 2º, caput e § 1º, NÃO HOMOLOGO as Compensações declaradas em GFIP de competências 01/2015 a 12/2015 da matriz e filiais constantes deste processo, que sofrerão as glosas especificadas na tabela 3 a seguir, em face do não reconhecimento do direito creditório, conforme explanado nos itens anteriores deste despacho.

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão recorrido (fls. 3.110 a 3.111):

Trata-se de processo relativo à não homologação de compensações de contribuições previdenciárias, declaradas pelo contribuinte em GFIP, no período de 01/2015 a 13/2016, nos termos do Despacho Decisório (DD) de 27/06/2019, da DIORT-DERAT-SP, fls. 1464/1482, que tem a seguinte ementa:

DESPACHO DECISÓRIO EMENTA:

Compensação Previdenciária em GFIP - Período 01/2015 a 13/2016

A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, excepcionalmente para o ano de 2015, será manifestada mediante o pagamento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) relativa a dezembro de 2015 com vencimento em 20 de janeiro de 2016, tendo em vista que a nova redação desses artigos dada pela Lei nº 13.161/2015, começa a vigor no dia 1º de dezembro de 2015. (ADI RFB 09/2015)

Não é admitido recolhimento em atraso para fins de opção pelo regime substitutivo ao de incidência sobre a remuneração dos segurados contratados (SCI COSIT 14/2018)

A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal (art. 88 da IN RFB 1717/2017)

GLOSA PARCIALMENTE EFETUADA.

No DD, são discriminados os valores compensados em GFIP, por estabelecimento e por competência, que totalizam R\$55.877.354,26.

A empresa é sociedade empresária limitada, com CNAE - Código de Atividade Econômico é 5240-1-99 – Atividades auxiliares dos transportes aéreos, exceto operação dos aeroportos e campos de aterrissagem. Ela foi intimada pela auditoria a apresentar documentos comprobatórios do crédito compensado, tendo então juntado os documentos de fls. 18/1438.

De acordo com o Despacho Decisório, o contribuinte afirma, em relação ao período de 11/2015 a 13/2016, ser enquadrado no regime de tributação disciplinado pela Lei nº 12.546/2011, pelo que foram efetuadas as devidas compensações em GFIP. Aduz que, além da desoneração por atividade, foram compensados créditos, em todo o período fiscalizado, oriundos da retenção de 11% sobre o valor de notas fiscais de prestação de serviços, prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/1991.

Após citar os dispositivos normativos relativo à compensação, a auditoria informa que, em relação ao CNAE do contribuinte, 5240-1-99, a desoneração da folha de pagamentos passou a vigor a partir da competência 12/2015, após alteração da Lei nº 12.546/2011 pela Lei nº 13.161/2015, e que essa previsão passou a constar também da Instrução Normativa RFB nº 1436/2013. Cita ainda o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 9/2015, concluindo que o contribuinte não era desonerado em 11/2015, sendo, portanto, indevida a compensação efetuada sob esse fundamento.

Além disso, a auditoria observa que, por ter sido efetuado em atraso o recolhimento relativo à competência 12/2015, essa competência também não foi considerada como sujeita à desoneração, em razão do disposto no art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 9/2015 citado, bem como na Solução de Consulta Interna COSIT nº 14/2018.

Acerca das retenções sofridas sobre as notas fiscais de prestação de serviços, foi verificado que os valores de retenção declarados em GFIP foram compensados totalmente na própria competência. A auditoria, no entanto, verificou divergências entre os valores de retenção declarados em GFIP e os valores recolhidos por meio de Guias da Previdência Social (GPS). O contribuinte foi intimado para se manifestar em relação às referidas divergências, mas não as identificou nem efetuou nenhuma retificação de GFIP.

A auditoria verificou ainda que, na maior parte de 2015 (período não desonerado), a compensação declarada em GFIP foi superior às retenções informadas e disponíveis para compensação, conforme Tabela 2 - Diferenças Retenções x Compensações do Despacho Decisório.

Foram então glosados os valores relativos à diferença entre os valores de retenção declarados em GFIP e os valores compensados na competência, conforme Quadro 1 abaixo. Foram aplicados multa e juros de mora.

Da Conversão do Julgamento em Diligência

O contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório em 24/09/2019, por meio do “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (fl. 2119), e apresentou Manifestação de Inconformidade em 06/09/2019 (fls. 1.487 a 1.527), alegando, em apartada síntese: **(i)** preliminar de cerceamento de defesa, e suscita a nulidade do despacho decisório, por violação ao artigo 142 do CNT, para ao final requerer a conversão do julgamento em diligência; **(ii)** no mérito discorre sobre a retenção e a compensação de créditos previdenciários, e cita legislação vigente.

Após a apresentação da Manifestação de Inconformidade, o feito foi convertido em diligência, para fins de: “a) seja explicitada e justificada a forma de cálculo da glosa procedida; b) seja confirmada a homologação dos valores de retenção declarados em GFIP e compensados/abatidos na própria competência, conforme despacho de diligência (fls. 2.123 a 2.135)”.

Após, foram encaminhadas 03 (três) intimações ao contribuinte, para: “apresentação das Notas Fiscais/Faturas a que se referem os valores informados nas linhas “Retenção” e “Compensação” das GFIP’s de 01/2015 a 12/2015, bem como a demonstração da origem dos valores informados na linha “Compensação” da GFIP referente à competência 13/2015”, as quais não foram respondidas, mas ainda assim, a autoridade fiscal procedeu com o reexame dos procedimentos anteriormente adotados, conforme informação fiscal às fls. 2.164 a 2.168.

Após reanálise dos procedimentos anteriormente realizados, a autoridade fiscal concluiu que (fls. 2.167 a 2.168):

21. Diante da ausência de respostas às intimações de 06/05/2020, 18/06/2020 e 09/09/2020, devidamente cientificadas pelo contribuinte, prejudicando a comprovação das retenções pela não apresentação das notas fiscais, restou impossibilitada análise do período total pretendido (01 a 13/2015), sendo exequível somente a correção do valor glosado relativo à competência 01/2015 do estabelecimento 01.886.441/0002-86, conforme já explicitado, sob comprovação pelas notas fiscais e respectivas GPS, além de planilha de cálculo às fls. 1088 (arquivo não paginável).

22. Diante disso, entendendo na medida do possível terem sido esclarecidas as questões levantadas pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade e seguindo orientação do despacho da DRJ, considero indevida a glosa de R\$ 197.752,78 anteriormente efetuada para período de 01/2015 do estabelecimento 01.886.441/0002-86, e conseqüentemente homologo o valor de retenção desse período (...).

23. Para o momento, quanto aos demais períodos e estabelecimentos, concluo pela manutenção das glosas apontadas no Despacho Decisório exarado às fls. 1464 a 1482.

Da Manifestação de Inconformidade

Cientificado da informação fiscal na data de 19/11/2020, conforme “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (fl. 2.172), o contribuinte apresentou nova Manifestação de Inconformidade na data de 21/12/2020 (fls. 2.175 a 2.211), acompanhada de novos documentos, reiterando os mesmos argumentos anteriormente apresentados na primeira Manifestação de Inconformidade (fls. 1.487 a 1.527).

Da Decisão em Primeira Instância

A 15ª Turma da DRJ/06 em sessão de 18 de fevereiro de 2021, no acórdão nº 106-009.671 (fls. 3.109 a 3.139), julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 3.109):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

DIREITO CREDITÓRIO SEM COMPROVAÇÃO. COMPENSAÇÃO. GLOSA. RETENÇÃO. DECLARAÇÃO EM GFIP. DESTAQUE EM NOTA FISCAL OU RECOLHIMENTO.

A empresa que sofre retenção de contribuições previdenciárias sobre notas fiscais de prestação de serviços pode se compensar do valor retido na própria competência ou do saldo de retenções não compensadas em época própria, desde que a retenção e a compensação estejam declaradas em GFIP, na forma da legislação de regência. A retenção sofrida deve ser comprovada mediante a apresentação das notas fiscais de prestação de serviço e, não havendo o destaque da retenção, das guias de recolhimentos efetuados pelos tomadores.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. CPRB. VIGÊNCIA FACULTATIVA A PARTIR DE 12/2015, COM RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES NO PRAZO LEGAL.

A opção pela tributação substitutiva da Lei nº 12.546/2011, para o ano de 2015, é manifestada mediante o pagamento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) relativa a dezembro de 2015 com vencimento em 20 de janeiro de 2016.

ATIVIDADE FISCAL VINCULADA. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO E DO ENTENDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EXPRESSO EM ATOS NORMATIVOS.

Por exercer atividade vinculada, deve a autoridade fiscal observar as normas legais e regulamentares previstas na legislação de regência, bem assim o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS E JUNTADA DE DOCUMENTOS EM MOMENTO POSTERIOR À IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Do Recurso Voluntário

O Recorrente tomou ciência do acórdão em 11/03/2021, conforme “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (fl. 3.150), e interpôs recurso voluntário em 05/04/2021 (fls. 3.153 a 3.191), em que repisa os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade, com os seguintes tópicos, em apartada síntese:

(i) Preliminar de nulidade do Despacho Decisório, em virtude da violação ao direito do contraditório e da ampla defesa do recorrente, ao atribuir ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo de seu direito: a origem dos créditos tributários utilizados na compensação, com o conseqüente descumprimento do artigo 142 do CTN;

(ii) No mérito, aduziu que a glosa da compensação tributária decorreu em virtude de: (a) Janeiro a Outubro/2015 – em razão da inexistência de créditos;

(b) Novembro/2015 – adoção antecipada da CPRB;

(c) Dezembro/2015 e 13º - adoção incorreta da CPRB em virtude do atraso no pagamento, assim rebateu pontualmente cada uma dessas conclusões, conforme adiante será demonstrado.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **LUANA ESTEVES FREITAS**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Da Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário.

O interessado requer seja reconhecida a suspensão de exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso III do CTN.

A tempestiva interposição de impugnação ao lançamento tributário, gera efeitos de suspender a exigibilidade do crédito tributário e postergar, conseqüentemente, o vencimento da obrigação para o término do prazo fixado para o cumprimento da decisão definitiva no âmbito administrativo.

Deste modo, as reclamações e recursos apresentados nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo suspendem a exigibilidade do crédito tributário em litígio, consoante artigo 151, inciso III do CTN combinado com o artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972.

Da preliminar: Nulidade do Despacho Decisório

O recorrente apresenta, novamente, os mesmos argumentos elucidados nas 02 (duas) Manifestações de Inconformidade, em apartada síntese, a violação ao direito ao contraditório e a ampla defesa, afirma que ao atribuir ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo de seu direito: a origem do crédito tributário utilizado para a compensação tributária, a autoridade fazendária violou o artigo 142 do CTN, portanto, o Despacho Decisório carece de nulidade.

Pois bem, em que pese os argumentos expostos, entendo que a preliminar deve ser rejeitada.

Em sede de processo administrativo fiscal, as nulidades encontram-se preconizadas pelo artigo 59 do Decreto n. 70.235/1972, recepcionado pelo artigo 12 do Decreto 7.574/2011, trazendo o artigo 60 do mesmo diploma legal, também recepcionado pelo artigo 13 deste último diploma legal, outras irregularidades, senão vejamos, *in verbis*:

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.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 12. São nulos (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59):

I - os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente; e

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os atos 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 o mérito em 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.

Art. 13. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 12 não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 60).

Nesse sentido, por meio da análise dos supracitados dispositivos legais, denota-se que no que tange ao lançamento, admite-se somente a nulidade por competência do agente, uma vez que a hipótese do inciso II, relativa ao cerceamento de defesa, não se aplica ao Despacho Decisório, como no caso *in comento*. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importam em nulidade do despacho decisório, e serão sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se este tiver dado causa (artigo 60 do mencionado Decreto).

Observa-se que o Despacho Decisório foi lavrado por autoridade competente, contém a descrição dos fatos acompanhada da capitulação legal, não se cogitando, tampouco, a hipótese de cerceamento de defesa, conforme adiante será demonstrado.

Após a conversão do feito em diligência (fls. 2.123 a 2.135), o contribuinte foi intimado em 03 (três) oportunidades distintas para a apresentação da documentação hábil a comprovar a existência do crédito tributário, mas ficou-se inerte, ainda assim, a autoridade fiscal reexaminou os procedimentos anteriormente adotados, e homologou, parcialmente, a compensação tributária (fls. 2.167 a 2.168).

Além disso, em se tratando de direito creditório, é ônus do interessado a comprovação da sua existência, nos termos do artigo 373, inciso I da Lei n. 13.105/2015 (Código de Processo Civil – CPC), ou seja, o ônus da prova incumbe ao contribuinte, o que, no presente caso, dele não se desincumbiu o recorrente.

De igual forma, o artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN), autoriza a compensação tributária daqueles créditos líquidos e certos, atribuindo ao contribuinte o ônus de comprovar a existência destes e o cumprimento dos requisitos legais, vejamos:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

As demais alegações suscitadas pela recorrente em sede de preliminar, se confundem com o mérito propriamente dito, e, por esta razão, serão enfrentadas quando da análise das razões recursais.

Pelas razões expostas, não há que se falar em nulidade do Despacho Decisório por cerceamento de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto n. 70.235/1972 (artigo 12 do Decreto nº 7.574/2011), uma vez que, considerando a baixa dos autos em diligência, restou devidamente explicitado o procedimento fiscal realizado.

Dessa forma, rejeito a preliminar suscitada.

Do Mérito

Da Delimitação do Litígio

O recorrente, inconformado com a decisão em primeira instância que manteve a glosa da compensação tributária, reitera os mesmos argumentos expostos na Manifestação de

Informidade, e segregou as alegações de mérito sobre a glosa da compensação tributária em três tópicos, que abaixo reproduzo-os:

- (a) Janeiro a Outubro/2015 – em razão da inexistência de créditos;
- (b) Novembro/2015 – adoção antecipada da CPRB;
- (c) Dezembro/2015 e 13º - adoção incorreta da CPRB em virtude do atraso no pagamento.

Janeiro a outubro/2015 – Inexistência de Créditos

Em relação às retenções sofridas sobre as notas fiscais, a fiscalização apurou que, durante todo o período analisado, o contribuinte informa em GFIP os valores das retenções e os utiliza totalmente na compensação da respectiva competência (fl. 1.475), e a compensação declarada em GFIP foi superior às retenções informadas/disponíveis para compensação, não havendo crédito a ser utilizado em compensação.

No que tange ao direito à compensação tributária, a Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, vigente à época dos fatos, estabelece as normas e procedimentos a serem adotados pelo Contribuinte, vejamos:

Art. 84. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, observado o disposto no art. 87-A.

(...)

Art. 88. A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja:

I - declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, pelo estabelecimento responsável pela cessão de mão de obra ou pela execução da empreitada total; e II - destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços ou a contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.

§ 1º A compensação da retenção poderá ser efetuada somente com as contribuições previdenciárias, não podendo absorver contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, as quais deverão ser recolhidas integralmente pelo sujeito passivo.

§ 2º Para fins de compensação da importância retida, será considerada como competência da retenção o mês da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

§ 3º O saldo remanescente em favor do sujeito passivo poderá ser compensado nas competências subsequentes, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 84, ou poderá ser objeto de restituição, na forma dos arts. 30 a 32.

§ 4º Se, depois da compensação efetuada pelo estabelecimento que sofreu a retenção, restar saldo, o valor deste poderá ser compensado por qualquer outro estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, inclusive nos casos de obra de construção civil mediante empreitada total, na mesma competência ou em competências subsequentes.

§ 5º A compensação de valores eventualmente retidos sobre nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços emitido pelo consórcio, e recolhidos em nome e no CNPJ das empresas consorciadas, poderá ser efetuada por essas empresas, proporcionalmente à participação de cada uma delas.

§ 6º No caso de recolhimento efetuado em nome do consórcio, a compensação poderá ser efetuada somente pelas consorciadas, respeitada a participação de cada uma, na forma do respectivo ato constitutivo, e depois da retificação da GPS.

De acordo com os dispositivos acima, caso o contribuinte sofra retenção em notas fiscais de prestação de serviços e o valor dessa retenção seja superior ao valor das contribuições previdenciárias devidas, ele pode efetuar a compensação do excedente, desde que os valores retidos estejam declarados em GFIP e destacados nas notas fiscais ou, alternativamente, desde que estejam declarados em GFIP e seja comprovado o seu recolhimento.

No caso, verifica-se que não foi comprovada nem a existência dos valores retidos declarados em GFIP e compensados na própria competência, nem o saldo de retenção eventualmente compensado em competências posteriores, uma vez que não foi apresentada a totalidade das notas fiscais de prestação de serviço do período considerado, nem por ocasião da ação fiscal, nem após a emissão do Despacho Decisório.

Dito isto, tendo em vista que no recurso voluntário o recorrente apenas repete os argumentos trazidos nas manifestações de inconformidade, sequer apresenta novos documentos – ainda que tenha se operado a preclusão – não comprova a existência do crédito tributário, entendo que deve ser mantida a glosa da compensação, pelas razões expedidas no despacho decisório e no acórdão recorrido.

Novembro/2015 – Adoção Antecipada da CPRB

No que se refere aos valores da compensação no mês de referência 11/2015, estes foram glosados, em razão do descumprimento da legislação da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) – Lei n. 12.546/2011, uma vez que o recorrente teria ocorrido a adoção antecipada ao regime de tributação substitutiva da CPRB.

O enquadramento da empresa no regime de tributação previsto na Lei nº 12.546/2011 pode ocorrer:

- a) pelo enquadramento da atividade principal da empresa em um dos códigos da Classificação Nacional das Atividades Econômicas (CNAE) referidos na lei;
- b) pelo exercício de determinadas atividades relacionadas na lei;
- c) pela identificação da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), nos casos de segmentos da indústria que auferam receitas relacionadas à produção.

Na hipótese de o enquadramento dar-se pela CNAE da atividade principal, a desoneração é integral. O enquadramento na CNAE principal é efetuado pela atividade econômica principal da empresa, assim considerada, dentre as atividades constantes no ato constitutivo ou alterador, aquela de maior receita auferida ou esperada.

Em relação ao CNAE do contribuinte, 5240-1-99 – Atividades auxiliares dos transportes aéreos, exceto operação dos aeroportos e campos de aterrissagem, confirmado em suas notas fiscais de saída, foi incluído pelo Art. 1º da Lei nº 13.161/2015, que alterou os dispositivos da Lei nº 12.546/2011:

Art. 1º A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 8º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídas 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, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I.

III - de transporte aéreo de passageiros regular e de serviços auxiliares ao transporte aéreo de passageiros regular;

No entanto, em que pese a Lei nº 13.161/2015 ser de 31/08/2015, teve que cumprir o prazo nonagesimal, e passou a vigor, no tocante à opção do regime de tributação, apenas a partir da competência de 12/2015, conforme disposto no artigo 7º, confirmado pela Instrução Normativa n. 1.436/2013, vejamos:

Art. 7º Esta Lei entra em vigor:

I - a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação quanto aos arts. 1º e 2º;

Art. 1º Até 31 de dezembro de 2020, as contribuições previdenciárias das empresas que desenvolvem as atividades relacionadas nos Anexos I e IV ou produzem os itens listados nos Anexos II e V incidirão sobre o valor da receita bruta, em substituição às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha

de pagamento, previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, observado o disposto nesta Instrução Normativa e aplicando-se:

(..)

§ 5º As empresas de que trata o caput estarão sujeitas à CPRB:

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

II - facultativamente, a partir de 1º de dezembro de 2015. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

§ 6º A opção pela CPRB será manifestada: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

I - no ano de 2015, mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa à competência dezembro de 2015; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)”

Art. 7º Esta Lei entra em vigor:

I - a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação quanto aos arts. 1º e 2º;

Em complemento, seguem às orientações do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 9/2015:

“Art. 1º A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, excepcionalmente para o ano de 2015, será manifestada mediante o pagamento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) relativa a dezembro de 2015 com vencimento em 20 de janeiro de 2016, tendo em vista que a nova redação desses artigos dada pela Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015, começa a vigor no dia 1º de dezembro de 2015, conforme disposto no inciso I do caput do seu art. 7º.”

Ou seja, o crédito obtido pela desoneração no mês 11/2015 é indevido e não pode ser compensado, uma vez que na referida data a empresa ainda não se encontrava desonerada, razão pela qual mantenho o acórdão recorrido, com a glosa da compensação tributária na referida competência.

Dezembro/2015 e 13º - Adoção Incorreta da CPRB – atraso no pagamento

Inicialmente é importante destacar que a glosa dos valores compensados na competência 12/105 foi realizada com base no atraso do recolhimento da CPRB, que ocorreu em 29/01/2016 (fl. 1.462). Não foi contestado a CNAE do contribuinte e sua legitimidade para optar pela contribuição substitutiva da contribuição patronal sobre a folha de pagamentos.

Existia o entendimento de que a confissão de dívida através da declaração da CPRB na DCTF não seria suficiente para efeito de adesão à desoneração, prevista na Lei 12.844/2013. A

Solução de Consulta SCI Cosit nº 14, utilizada como fundamento no Despacho Decisório, corroborava a necessidade de pagamento da contribuição, ignorando a simples declaração do valor devido na DCTF.

Tal entendimento nos parece equivocado, na medida que a declaração em DCTF constitui confissão de dívida, ficando o contribuinte sujeito à inscrição em Dívida Ativa. A exigência do efetivo pagamento poderia gerar situações nos quais a empresa seria compelida a pagar dois tributos distintos, que são excludentes: Ou se paga a CPRB ou a contribuição sobre a folha, nunca as duas simultaneamente.

Com o intuito de corrigir situações anacrônicas, fez bem a Secretaria da Receita Federal em substituir a SCI Cosit nº 14 pela Solução de Consulta SCI Cosit nº 3 de 27/05/2022, admitindo a declaração da CPRB devida em DCTF como meio de efetivar a opção, não se exigindo o efetivo pagamento, tampouco o limite temporal, cujas partes principais abaixo transcrevo, assim como a conclusão:

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 irrevogável 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 irrevogável 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.

Conclusão

22. Com base no exposto, conclui-se que:

22.1. A opção pela CPRB pode ser manifestada, de forma expressa e irrevogável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo – atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP);

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.

Através da análise da supracitada Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022, conclui-se que: a validade da opção pelo regime da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) não pode ficar condicionada ao pagamento tempestivo da competência de janeiro ou da primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, pois: i) o § 13 do artigo 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, não estabelece expressamente a tempestividade do pagamento inicial e ii) a manifestação inequívoca do contribuinte deve ser considerada com base nas declarações por ele prestadas por meio da DCTF ou da DCTFWeb, instrumento que constitui o crédito tributário e torna o declarante responsável pelo débito confessado.

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.

Desse modo, embora o recolhimento tenha sido realizado em atraso, o pagamento foi prévio ao início do procedimento fiscal, de modo que se comprova a regular adesão à substituição da contribuição patronal sobre a folha. Portanto, com base no novo entendimento da Receita Federal, cabe razão ao Recorrente quanto a irregularidade da glosa efetuada.

Desse modo, no que tange à glosa da compensação tributária decorrente do crédito de CPRB no mês de 12/2015 e 13/2015 dou provimento ao recurso voluntário, e afasto a glosa nesta competência.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar arguida, e, no mérito, dou parcial provimento, para fins de afastar a glosa efetuada na competência de 12/2015 e 13/2015.

Assinado Digitalmente

LUANA ESTEVES FREITAS