



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720050/2021-42
ACÓRDÃO	2302-004.317 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRANGO DM INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2018

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). REGIME SUBSTITUTIVO. OPÇÃO. MANIFESTAÇÃO POR MEIO DA DCTF. VALIDADE.

A manifestação da opção pela CPRB, nos termos do artigo 9º, § 13, da Lei nº 12.546/2011, não se restringe exclusivamente ao pagamento em espécie da primeira quota ou quota única no vencimento. Conforme o entendimento atual e vinculante exarado na Solução de Consulta COSIT nº 03/2022, que reformou integralmente a Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018, a opção pode ser exercida de forma expressa e irretratável mediante a apresentação de declaração na qual se confessa o tributo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 14/2018. REFORMA PELA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 03/2022.

a Solução de Consulta COSIT nº 03/2022 esclarece que a entrega intempestiva de declarações ou o pagamento após o vencimento sujeita o contribuinte apenas a sanções próprias, não implicando na preclusão do direito de opção pela sistemática da desoneração da folha de pagamento.

PAGAMENTO EM ATRASO OU POR MEIO DE PARCELAMENTO (PERT/TRANSAÇÃO). OPÇÃO MANTIDA. INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO.

O pagamento da CPRB realizado em atraso ou mediante adesão a parcelamento especial, a exemplo do PERT ou de transação tributária, não descaracteriza a opção pelo regime substitutivo, tampouco implica preclusão do direito do contribuinte à adoção da CPRB no respectivo período de apuração.

LANÇAMENTO FISCAL. GLOSA DE COMPENSAÇÃO. INDEVIDA.

É indevida a glosa das compensações informadas em GFIP quando comprovada a opção válida pela CPRB. O lançamento que exige a

contribuição prevista no artigo 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212/1991, desconsiderando a opção regularmente exercida, carece de fundamento legal.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DUPLICIDADE DE COBRANÇA.

Configura cobrança em duplicidade a exigência da contribuição sobre a folha de salários sem o abatimento dos valores declarados, parcelados ou pagos a título de CPRB. Reconhecida a validade da opção, impõe-se o cancelamento integral do crédito tributário lançado.

ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO NÃO CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 02.

A apreciação da alegação de ofensa ao princípio constitucional do não confisco encontra óbice na súmula CARF nº 02.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Roberto Carvalho Veloso Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO**1.DA AUTUAÇÃO FISCAL E DA IMPUGNAÇÃO**

Trata-se de Recurso Voluntário, às fls. 451/502, interposto em face do Acórdão de Impugnação nº101-022.995, exarado pela 5ª Turma da DRJ/RJ01, em 31 de janeiro de 2023, às fls.426/435, que julgou improcedente a Impugnação, apresentada por FRANGO DM INDÚSTRIA e COMÉRCIO de ALIMENTOS, às fls. 261/309, contra Autos de Infração lavrados pela DRF – LONDRINA, às fls. 227/236.

Para exposição dos fatos, transcreve-se o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de auto de infração referente à contribuição previdenciária patronal sobre folha de pagamento prevista nos incisos I e III do artigo 22 Lei nº 8.212/1991, cobrada de 01/2016 a 12/2018, incluindo o 13º salário. O montante total da exação foi de R\$ 9.805.776,55, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros SELIC.

Nos termos do Relatório Fiscal (fls. 237/249):

DA OPÇÃO PELA CPRB.

A empresa, por não ter efetuado o pagamento em DARF das competências janeiro/2016, janeiro/2017 e janeiro/2018, não formalizou sua opção pela substituição tributária da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de pagamento pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), instituída pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 e alterações posteriores e deve recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do caput do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Devido a inexistência de formalização da opção pela substituição tributária sobre a folha de pagamento, tem-se que a empresa inseriu valores indevidos a título de ajuste da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta no campo "COMPENSAÇÃO" da GFIP, reduzindo indevidamente a contribuição previdenciária patronal, o que motivou o presente lançamento de ofício (Auto de Infração Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador – Código de Receita 2141).

Cientificado do auto de infração em 19/01/2021 (fl. 256), o contribuinte apresentou em 18/02/2021 impugnação de fls. 261/309, com as seguintes teses de defesa abaixo resumidas:

As competências objeto da fiscalização, de 01/2016 a 12/2018, incluindo as dos meses de janeiro de cada ano-calendário, foram declaradas em DCTF constituindo assim o débito decorrente da CPRB, sob código 2991 e que incluiu as referidas competências em parcelamento, com os devidos acréscimos legais de multa e juros.

As GFIP das competências janeiro/2016, janeiro/2017 e janeiro/2018 foram transmitidas dentro do prazo previsto na regulamentação com declaração de compensação no valor total de R\$ 364.641,75 como consequência da opção pela desoneração da folha de pagamento nos anos-calendários de 2016 a 2018. Os valores foram informados na memória de cálculo apresentada.

A opção pela tributação substitutiva pela desoneração da folha de pagamentos para todos os anos-calendários de 2016, 2017 e 2018 está demonstrada, o que impõe a necessidade de cancelamento do auto de infração em epígrafe e do crédito tributário nele constituído, pois totalmente indevido.

Desenquadrar a opção devidamente realizada pela empresa nos anos-calendários de 2016, 2017 e 2018 apenas pelo fato de que o débito do mês de janeiro foi pago via parcelamento e com todos os acréscimos legais, é uma das formas legalmente previstas na legislação para a regularização do crédito tributário, representa restrição manifestamente incompatível com a própria finalidade da Lei nº 12.546/2011.

Impõe-se a necessidade de cancelamento do auto de infração em epígrafe e do crédito tributário nele constituído, pois está evidente a opção pela desoneração da folha realizada para todos os anos-calendários de 2016, 2017 e 2018 com a transmissão tempestiva das suas declarações e com o pagamento, via parcelamento, do débito apurado nos respectivos meses de janeiro, em obediência ao disposto no artigo 9º, § 13, da Lei nº 12.546/2011.

A discussão concernente ao condicionamento do pagamento em espécie a concessão da desoneração da folha de pagamento ao contribuinte, já foi objeto de discussão no âmbito judicial, oportunidade em que restou consignado entendimento no sentido de reconhecer que descabe a Administração Pública Federal condicionar a opção pelo contribuinte ao pagamento da contribuição, em espécie, para que seja concedido o direito à desoneração da folha de pagamento (pagamento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta). É nesse sentido o Acórdão proferido nos autos de Apelação Cível nº 5002646-09.2016.4.04.7203, julgado pela 2ª Turma do Egrégio Tribunal Federal da 4ª Região.

DOS EQUÍVOCOS OBSERVADOS NO CÁLCULO APRESENTADO PELA FISCALIZAÇÃO – DUPLICIDADE NA COBRANÇA.

A fiscalização operou em desfavor da empresa de duas formas. Primeiro, pela não aceitação do enquadramento da impugnante ao regime substitutivo para todos os anos-calendários de 2016, 2017 e 2018. Segundo, porque desconsiderou por completo os pagamentos realizados pela empresa a título de CPRB para todo o período fiscalizado e sequer apresentou uma justificativa e/ou o fundamento legal para esta conduta, o que, mais uma vez, demonstra a total desproporcionalidade e falta de razoabilidade na autuação fiscal em rebate.

O AFRFB desconsiderou os valores dos débitos constituídos a título de CPRB que foram parcelados, cujo valor consolidado no PERT e na Transação totalizam R\$

917.201,97, como assim foi possível observar no demonstrativo apresentado. Tais valores, apesar de suprimidos no cálculo da fiscalização, foram prontamente recebidos pela RFB e pela PGFN, o que comprova o equívoco no levantamento apresentado e a necessidade de que os valores desconsiderados indevidamente sejam excluídos do crédito tributário constituído por meio do auto de infração em epígrafe.

1.1 DO LANÇAMENTO FISCAL

O presente processo administrativo fiscal teve origem em procedimento de fiscalização instaurado com a finalidade de verificar a regularidade do recolhimento das contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a folha de salários da contribuinte, relativamente ao período de apuração compreendido entre 01/01/2016 e 31/12/2018.

No curso da ação fiscal, a autoridade fazendária analisou as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e constatou que a contribuinte procedeu a ajustes no campo “compensação”, com o objetivo de reduzir a base de cálculo das contribuições previstas no artigo 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212/1991, em razão da adoção do regime substitutivo da CPRB, instituído pela Lei nº 12.546/2011.

Todavia, a fiscalização entendeu que a opção pelo regime da CPRB não teria sido validamente formalizada, sob o fundamento de que não foi identificado o pagamento em espécie, por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), das contribuições relativas às competências de janeiro de 2016, janeiro de 2017 e janeiro de 2018, nos respectivos vencimentos.

Em razão dessa suposta irregularidade, foi lavrado Auto de Infração, com a constituição de crédito tributário no montante consolidado de R\$ 9.805.776,55, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora calculados pela taxa SELIC, ao argumento de que a ausência do pagamento tempestivo da primeira competência do ano implicaria o enquadramento compulsório da contribuinte no regime de tributação sobre a folha de salários durante todo o respectivo ano-calendário.

1.2. DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação tempestiva, sustentando a validade de sua opção pelo regime da desoneração da folha de pagamento.

Alegou que a manifestação de vontade ocorreu de forma inequívoca por meio da entrega das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) referentes às competências de janeiro de cada exercício, nas quais foram confessados os débitos sob o código de receita 2991, específico da CPRB.

Aduziu que a ausência de pagamento em espécie no vencimento decorreu de dificuldades financeiras momentâneas, mas que os valores foram devidamente declarados e posteriormente regularizados mediante adesão a programas de parcelamento, notadamente o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), no que se refere às competências de 2016 e 2017, e a Transação Excepcional junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, quanto aos débitos de 2018.

Argumentou, ainda, que o cumprimento das obrigações acessórias, a exemplo da informação em GFIP e da apresentação de memórias de cálculo à fiscalização, evidenciaria de forma suficiente a intenção de opção pelo regime substitutivo, sendo desarrazoado o desenquadramento retroativo em razão exclusiva da extemporaneidade do pagamento.

2. DECISÃO RECORRIDA

Após apreciar os Autos de Infração, às fls.227/236, o Relatório Fiscal (fls. 237/249), e a Impugnação apresentada pelo Contribuinte, às fls. 261/309, a 5ª Turma da DRJ/RJ01, exarou Acórdão de Impugnação nº 101-022.995, em 31 de janeiro de 2023, às fls.426/435, que julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

A decisão de primeira instância fundamentou-se no entendimento então vigente consubstanciado na Solução de Consulta Interna COSIT nº 14/2018, segundo a qual a opção pela CPRB estaria condicionada ao pagamento efetivo e tempestivo da contribuição relativa à competência de janeiro de cada ano. Entendeu o colegiado julgador que a entrega de declarações fiscais configuraria mera obrigação acessória, insuficiente para caracterizar a opção pelo regime substitutivo, inexistindo amparo legal para o reconhecimento de opção fundada em pagamentos extemporâneos ou parcelamentos. Manteve-se, ainda, a aplicação da multa de ofício de 75% e a incidência de juros de mora sobre a penalidade.

O Acórdão recorrido restou assim ementado:

CPRB. OPÇÃO. PAGAMENTO NO VENCIMENTO.

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.

CPRB RECOLHIDA INDEVIDAMENTE. APROVEITAMENTO NO CURSO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.

As contribuições recolhidas indevidamente a título de CPRB podem ser objeto de repetição do indébito em âmbito administrativo por meio de procedimentos específicos atinentes à restituição e à compensação, descabendo seu aproveitamento no âmbito do contencioso administrativo.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

A autoridade fiscal está obrigada a aplicar as multas de ofício nos exatos termos estabelecidos pela legislação, no caso em tela a Lei nº 9.430/1996.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. SÚMULA VINCULANTE CARF Nº 108.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora calculados à taxa referencial Selic.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. INDEFERIMENTO.

No Processo Administrativo Fiscal, somente é permitida a juntada posterior de provas caso haja motivo de força maior, ocorrência de fato ou direito superveniente ou necessidade de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

3.RECURSO VOLUNTÁRIO

FRANGO DM INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS, interpôs Recurso Voluntário, tempestivamente, às fls. 451/502, no qual pleiteia a reforma integral da decisão recorrida.

Sustenta, inicialmente, a superveniência da Solução de Consulta COSIT nº 03/2022, que revisou o entendimento anteriormente firmado na SCI COSIT nº 14/2018, reconhecendo que a manifestação da opção pela CPRB pode ocorrer mediante a apresentação de declaração que confesse o tributo, notadamente a DCTF, independentemente da data do efetivo pagamento. Defende que a confissão do débito vincula tanto o contribuinte quanto a Administração Tributária, tornando a opção válida e irretratável.

Nesse sentido, o recorrente argumenta, ainda, que o pagamento por meio de parcelamento, inclusive no âmbito do PERT ou de transação tributária, constitui modalidade legítima de suspensão e posterior extinção do crédito tributário, produzindo efeitos jurídicos equivalentes ao pagamento à vista para fins de regularidade fiscal.

Nesse prisma, aduz que o lançamento impugnado incorre em duplicidade de exigência, ao cobrar contribuições sobre a folha de salários sem considerar os valores já declarados, parcelados ou pagos a título de CPRB.

Por fim, reitera a alegação de caráter confiscatório da multa de ofício aplicada, bem como a ilegalidade da incidência de juros de mora sobre a penalidade, requerendo o cancelamento integral do auto de infração.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Carvalho Veloso Filho**, Relator

1.ADMISSIBILIDADE

Conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer da alegação do recorrente de inconstitucionalidade da multa por suposto caráter confiscatório, em razão do óbice imposto pela súmula nº 2 do CARF, que dispõe que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, prosseguindo-se na análise das demais matérias suscitadas.

2.MÉRITO

2.1 CONTEXTUALIZAÇÃO JURÍDICA

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por FRANGO DM INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, em face de decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, consubstanciada no Acórdão nº 101-022.995, que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o Auto de Infração lavrado para exigir contribuições previdenciárias patronais, acrescidas de multa de ofício e juros de mora.

O lançamento decorre de procedimento fiscal destinado a verificar compensações informadas em GFIP no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2018, relativas à desoneração da folha de pagamento (CPRB). A fiscalização entendeu inexistente a opção válida pelo regime substitutivo, sob o fundamento de que a contribuinte não teria efetuado, no prazo legal, o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta nas competências de janeiro de cada exercício, requisito considerado indispensável à formalização da opção.

Em razão desse entendimento, foram glosadas as compensações informadas em GFIP, sendo exigida a contribuição patronal ordinária prevista no artigo 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212/1991, com aplicação de multa de ofício de 75% e juros calculados pela taxa SELIC.

Na impugnação, a contribuinte sustentou que exerceu validamente a opção pela CPRB, tendo transmitido tempestivamente as DCTFs correspondentes, declarado os débitos sob o código próprio do regime substitutivo, cumprido as obrigações acessórias relativas à GFIP e incluído os débitos em parcelamentos especiais. Alegou, ainda, a ocorrência de cobrança em duplicidade, bem como a desproporcionalidade da multa e a ilegalidade dos juros incidentes sobre a penalidade.

A decisão recorrida manteve integralmente o lançamento, assentando que a opção pela CPRB somente se aperfeiçoaria mediante pagamento tempestivo, entendimento amparado na então vigente Solução de Consulta Interna COSIT nº 14/2018, afastando a suficiência da declaração em DCTF ou do pagamento extemporâneo.

No Recurso Voluntário, a recorrente reitera as alegações defensivas e acrescenta fundamento superveniente, consistente na Solução de Consulta COSIT nº 03/2022, que revogou expressamente a orientação anterior e reconheceu que a opção pela CPRB pode ser manifestada não apenas pelo pagamento, mas também pela confissão do débito em declaração, entendimento de caráter vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil.

Sustenta que transmitiu tempestivamente as declarações, cumpriu as normas procedimentais relativas à GFIP, declarou e parcelou os débitos correspondentes, de modo que o pagamento fora do vencimento sujeita-se apenas a encargos moratórios, não implicando a perda do direito de opção. Afirma, por fim, que o lançamento impugnado desconsidera valores já pagos, gerando cobrança em duplicidade e violando a finalidade da desoneração da folha de pagamento.

A controvérsia cinge-se a examinar, no mérito, se a Solução de Consulta COSIT nº 03/2022, de caráter vinculante e superveniente, é aplicável ao caso concreto; se a confissão do débito por meio da DCTF constitui meio idôneo para a manifestação válida da opção pelo regime da CPRB; se o pagamento extemporâneo ou realizado mediante parcelamento é apto a descaracterizar a opção pelo regime substitutivo; se o cumprimento tempestivo das obrigações acessórias, notadamente da GFIP, confirma a referida opção; bem como se há duplicidade de cobrança diante dos recolhimentos efetuados por meio de parcelamentos. Subsidiariamente, cumpre apreciar a legalidade e a proporcionalidade da multa de ofício e dos juros exigidos, à luz da legislação de regência e da jurisprudência consolidada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

2.2 SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 03/2022 – REFORMA DA ORIENTAÇÃO VINCULANTE

O cerne da controvérsia e o fundamento basilar do acórdão recorrido residem na premissa de que a opção pela CPRB somente seria válida se manifestada pelo pagamento integral e tempestivo da contribuição de janeiro de cada ano. Tal entendimento encontrava amparo na Solução de Consulta Interna COSIT nº 14, de 05 de novembro de 2018. Todavia, é imperativo consignar que a Administração Tributária, em um exercício de autotutela e adequação

hermenêutica, editou a Solução de Consulta COSIT nº 03, de 27 de maio de 2022, que reformou e revogou expressamente a mencionada SCI nº 14/2018.

A nova Solução de Consulta, que possui efeito vinculante para toda a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil por força do artigo 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058/2021, estabelece em sua ementa que "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)".

Dessa forma, o acórdão da DRJ, ao ser proferido em 31/01/2023, ignorou o fato de que a orientação que condicionava a validade da opção exclusivamente ao pagamento tempestivo já não subsistia no ordenamento administrativo. A SCI nº 03/2022 reconhece que a confissão do débito em declaração é ato constitutivo do crédito e, como tal, suficiente para vincular o contribuinte ao regime escolhido. Ao aplicar uma norma interna revogada e diametralmente oposta à orientação atual, o colegiado de origem incorreu em erro de direito que impõe a reforma do julgado.

Diante disso, assiste razão ao contribuinte.

2.3DA FORMA DE APURAÇÃO E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO DA CPRB

A Lei nº 12.546/2011 instituiu a sistemática da desoneração da folha como um regime substitutivo das contribuições previstas no artigo 22 da Lei nº 8.212/1991. A partir de dezembro de 2015, por intermédio da Lei nº 13.161/2015, essa substituição deixou de ser obrigatória e passou a ser facultativa. O artigo 9º, § 13, do referido diploma legal, estabelece que a opção pela tributação substitutiva será manifestada mediante o pagamento da contribuição sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, sendo irretratável para todo o ano-calendário.

Contudo, a interpretação sistemática desse dispositivo, conforme agora consolidado pela própria COSIT, indica que o termo "pagamento" deve ser lido em conjunto com os atos de constituição do crédito. A Recorrente comprovou que transmitiu tempestivamente as DCTFs referentes aos meses de janeiro de 2016, 2017 e 2018, declarando débitos sob o código de receita 2991. Essa declaração constitui o crédito tributário de forma definitiva, sujeitando o contribuinte à cobrança executiva em caso de inadimplemento.

Não se mostra razoável que a Administração aceite a DCTF como instrumento hábil para inscrever o débito em Dívida Ativa e promover atos constritivos ao patrimônio do devedor, mas se recuse a reconhecê-la como meio idôneo para definir a forma de tributação. A entrega da declaração confessa o tributo e formaliza a opção de maneira irretratável, atingindo o escopo

pretendido pelo legislador de conferir previsibilidade à arrecadação e ao planejamento fiscal. Portanto, a Recorrente cumpriu o requisito da manifestação da vontade dentro do prazo legal.

2.4DA TRANSMISSÃO DA GFIP E DA MEMÓRIA DE CÁLCULO

Adicionalmente aos procedimentos realizados em sede de DCTF, a Recorrente observou rigorosamente as normas procedimentais estabelecidas no Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93/2011. O artigo 4º do referido ADE determina que as empresas que fazem jus à redução da contribuição patronal devem informar o ajuste no campo "Compensação" da GFIP para neutralizar o cálculo automático do sistema SEFIP, que não estava adequado à desoneração à época.

Verifica-se nos autos que a Recorrente transmitiu as GFIPs das competências de janeiro de cada ano informando os valores de compensação decorrentes da desoneração. Ao fazê-lo, a empresa externou sua posição perante o Fisco de que não estava sujeita à alíquota de 20% sobre a folha de salários, mas sim ao regime substitutivo. A memória de cálculo apresentada (fls. 39 a 80) detalha minuciosamente a segregação de receitas relacionadas e não relacionadas, demonstrando que a empresa agiu com total transparência e amparo técnico.

A fiscalização não contestou os valores apurados na memória de cálculo nem o enquadramento fático da empresa nos requisitos de fabricação de produtos desonerados. A glosa baseou-se exclusivamente em uma formalidade interpretativa sobre o momento e a forma do pagamento da primeira parcela. Ao demonstrar que as obrigações acessórias foram cumpridas tempestivamente, a Recorrente confirmou sua opção pelo regime mais benéfico, o que torna ilegítima a exigência da contribuição patronal ordinária sobre todo o ano-calendário.

2.5DO PAGAMENTO VIA PARCELAMENTOS (PERT E TRANSAÇÃO)

Um dos pontos mais sensíveis da defesa da Recorrente é a demonstração de que os débitos de CPRB gerados pela opção não ficaram sem pagamento. A empresa demonstrou que incluiu os débitos da CPRB das competências de janeiro/2016 e janeiro/2017 no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei nº 13.496/2017. Referido parcelamento foi consolidado e integralmente liquidado mediante o uso de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, o que, nos termos do artigo 156 do CTN, configura a extinção definitiva do crédito tributário.

Quanto ao ano de 2018, os débitos foram incluídos na modalidade de Transação Excepcional da PGFN, amparada pela Lei nº 13.988/2020 e Portaria PGFN nº 14.402/2020. A transação é negócio jurídico bilateral que, uma vez formalizado e cumprido, suspende a exigibilidade e extingue o crédito. A inclusão desses débitos em parcelamentos especiais demonstra que o contribuinte assumiu a responsabilidade pelo pagamento, acrescido das multas e juros moratórios devidos pela extemporalidade.

A Solução de Consulta COSIT nº 03/2022 reforça esse ponto ao dispor que o pagamento após o prazo de vencimento sujeita o contribuinte a sanções próprias, mas não à perda do direito de opção. Exigir que a opção dependa de um pagamento "em espécie" e "no vencimento" criaria uma condition não prevista em lei e constituiria sanção política, impedindo o acesso a um regime tributário legalmente instituído por mera dificuldade financeira momentânea do contribuinte. Se o tributo foi declarado, parcelado e está sendo pago (ou já foi liquidado), a finalidade arrecadatória e fiscalizatória foi plenamente atingida.

2.6 DA MOTIVAÇÃO DA DESONERAÇÃO E DO INTUITO DO LEGISLADOR

A exposição de motivos da Medida Provisória nº 540/2011, convertida na Lei nº 12.546/2011, revela que o legislador buscou reduzir o custo da mão de obra para estimular o emprego e a competitividade da indústria nacional frente aos produtos importados. A substituição da folha de salários pela receita bruta visa transformar um custo fixo em variável, permitindo que as empresas enfrentem períodos de queda no faturamento sem a necessidade imediata de demissões em massa.

A interpretação dada pelo Fisco no auto de infração subverte completamente essa lógica. Ao desenquadrar a empresa de um regime que ela legitimamente escolheu e declarou, a Receita Federal impõe um ônus financeiro retroativo gigantesco, na casa dos milhões de reais, justamente sobre a folha de salários que o legislador pretendeu desonerar. Tal conduta administrativa viola o princípio da finalidade dos atos públicos, pois utiliza a norma para um fim contrário ao objetivo social e econômico nela contido.

2.7 DOS EQUÍVOCOS NO CÁLCULO E DUPLICIDADE NA COBRANÇA

Subsidiariamente, observa-se que o lançamento de ofício padece de vício material quanto ao valor exigido. A fiscalização lançou a totalidade dos valores compensados em GFIP como débito de contribuição patronal ordinária, mas não procedeu ao abatimento de nenhum dos valores que a empresa já havia pago a título de CPRB via parcelamentos.

Ao desconsiderar os pagamentos realizados no PERT e na Transação Excepcional, a autoridade fiscal promoveu uma cobrança em duplicidade. O Fisco retém os valores pagos pela desoneração e, ao mesmo tempo, exige o valor integral da folha sem descontar o que já foi recebido. Tal enriquecimento sem causa do Estado é vedado pelo sistema jurídico e, por si só, exigiria a revisão aritmética do lançamento. Contudo, diante do reconhecimento da validade da opção, tal análise torna-se secundária frente à necessidade de cancelamento integral da autuação.

3.CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, voto por dar provimento ao recurso, para cancelar integralmente a glosa das compensações informadas em GFIP, decorrentes da desoneração das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento nos anos-calendário de 2016, 2017 e 2018.

Assinado Digitalmente

Roberto Carvalho Veloso Filho