



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720080/2020-78
ACÓRDÃO	2101-002.952 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CANGURU PLÁSTICOS LTDA. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. PROCEDIMENTOS. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 03/2022

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 artigo 9º da Lei nº 12.546 de 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.

Nos termos da Solução de Consulta Interna Cosit nº 03/2022 (SCI Cosit nº 03/22), que reformou integralmente a SCI Cosit nº 14/18, 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);

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). AJUSTE. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. MONTANTE EXATO. COMPENSAÇÃO. GFIP.

Pelo ajuste que deve ser feito em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), em face da opção pela CPRB, deve ser lançado no campo da compensação o montante exato da contribuição patronal devida sobre os pagamentos efetuados a empregados, avulsos e contribuintes individuais.

Em não havendo identificação das verbas a serem compensadas, se constata prejuízo na análise do pedido de rubricas que a contribuinte entende ser indevida na base de cálculo da Contribuição Previdenciária.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA. SÚMULA CARF N.º 108.

Nos termos da Súmula CARF n. 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

MULTA E TRIBUTO COM EFEITO CONFISCATÓRIO. JUROS MORATÓRIOS. PENALIDADE. LEGALIDADE. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 02.

A sanção multa prevista pela legislação vigente, nada mais é do que uma sanção pecuniária a uma infração, configurada na falta de pagamento ou recolhimento de tributo devido, ou ainda a falta de declaração ou a apresentação de declaração inexata. Portanto, a aplicação é devida diante do caráter objetivo e legal da multa e juros aplicados.

A alegação de confisco não deve ser conhecida, nos termos da Súmula CARF n.º 02, dispõe que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário para não acolher as matérias de inconstitucionalidade de lei e, na parte conhecida, dar provimento ao recurso para considerar a contribuinte optante pelo regime de CPRB.

(documento assinado digitalmente)

Antônio Savio Nastureles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cléber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antônio Savio Nastureles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela recorrente CANGURU PLÁSTICOS LTDA. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, em face do Acórdão de impugnação que julgou improcedente a impugnação apresentada.

O Auto de Infração foi lavrado contra a empresa citada para exigir as contribuições destinadas à Seguridade Social, a cargo da empresa, incidentes sobre a folha de salários, nos termos do art. 22, inciso I e III, da Lei nº 8.212, de 1991, referentes às competências de 01/01/2016 a 31/12/2017 inclusive o 13º Salário, decorrentes de informação irregular de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), prestada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) e em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF Web).

O relatório fiscal apurou que A Recorrente entregou a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF da competência 1/2016 e 1/2017, mas não efetuou o pagamento da CPRB referente aos citados meses no prazo previsto na legislação, sendo esta condição exigida, nos termos da Lei nº 12.546/2011, para validar a opção pela substituição tributária. Por essa razão, a empresa ficou automaticamente direcionada ao regime de tributação sobre folha de pagamento previsto na Lei nº 8.212/1991, nos anos de 2016 e 2017.

No campo “compensação” das GFIP das competências 1/2016 a 12/2017, o contribuinte informou somente ajustes em função da CPRB.

A DRJ relatou que o lançamento dos créditos tributários tomou por base os valores de ajuste de CPRB lançados no campo “compensação” das GFIP dos anos de 2016 e 2017, extraídos das GFIP entregues pela empresa, que geraram as contribuições previstas nos incisos I e III do caput do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 (20% sobre a Folha).

Insatisfeita, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, nas e-fls. 359 e seguintes, alegando, em apertada síntese, o seguinte:

PRELIMINARMENTE

- i) Nulidade Material do Auto de Infração, pela falta ausência de fundamentação, falta de motivação;
- ii) Nulidade por falta de indicação dos dispositivos legais que o embasam;

NO MÉRITO

- iii) Entende que diante das suas atividades desenvolvida está contemplada nos conceitos constantes do art. 14, §4º, da Lei n.º 11.774/08, diante do regime CPRB;
 - iv) Diz que não efetuou o pagamento da CPRB nas competências de 1/2016 e 1/2017 em razão da crise financeira que a empresa vivia à época;
 - v) Assegura ter cumprido todas as demais obrigações necessárias à adesão ao regime de recolhimento de contribuições previdenciárias sobre a receita bruta, motivo pelo qual deve ser considerada como regular a sua opção por tal sistemática de tributação;
 - vi) Alega que não incide contribuição previdenciária sobre verbas não salariais, tais como: título de terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado, auxílio-doença, auxílio-creche, vale-transporte pago em pecúnia e vale-alimentação.
 - vii) Sobre as rubricas citadas, tece diversas considerações para a respectiva exclusão da exação fiscal, devendo ser afastas da base de cálculo.
 - viii) Alega que a multa aplicada possui natureza confiscatória.
 - ix) Aduz a não incidência de juros sobre multa;
- Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

VOTO

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e aborda matéria de competência desta Turma. Portanto, deles tomo conhecimento.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Alega a Recorrente nulidade do auto de infração e do ato administrativo, em razão da falta de fundamentação o que representa afronta aos princípios da motivação do ato administrativo, da legalidade, do contraditório e da ampla defesa. Cita doutrina e jurisprudência.

Alega ainda que, a **autoridade fiscal foi omissa ao não especificar clara e precisamente o fundamento legal da imposição com relação aos valores exigidos**. Em nenhum momento foi indicado qual o artigo de lei infringido pela impugnante e que fundamentaria a exigência desse imposto sobre as receitas supostamente omitidas.

Contudo, sem razão o recorrente.

Em processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"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.**

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"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".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo.

No presente caso, verifica-se que a recorrente teve ciência de todo os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu a todo questionamento da fiscalização, bem como indicou elementos solicitados para as conclusões do lançamento. Apresentou defesa e foi notificado dos demais atos administrativos, incluindo recurso e demais manifestações, quanto ao que foi apurado no processo administrativo fiscal.

No que diz respeito à ampla defesa e contraditório, registra-se que é pelo Processo Administrativo Fiscal - PAF que a Fazenda Pública se utiliza para cobrar legalmente seus créditos, sendo eles de natureza tributária ou não.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando o fato gerador e o montante devido, determinando a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, elaborando a notificação de lançamento e verificando todas as ocorrências necessárias para a constituição do crédito público. Isso inclui a realização das fiscalizações necessárias e a adoção de procedimentos de cobrança quando identificado o fato gerador.

Assim, a lavratura do auto de infração é legítima e está em conformidade com o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, conforme os dispositivos a seguir transcritos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

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

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

DECRETO n.º 70.235/72.

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

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Portanto, analisando o feito, verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo fiscal (rito processual).

O PAF – Processo Administrativo Fiscal, como em diversos procedimentos administrativos, é orientado por fases, e nesse sentido existe uma espécie de **fase não contenciosa**, onde são realizadas as investigações necessárias para apuração do fato gerador.

Nessa fase, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

O ato administrativo é realizado pela autoridade fiscal, por meio da ordem do MPF, na qual realiza as atividades e procedimentos necessários para obter as informações pertinentes na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

"Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o

início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

Para melhor explicar é de se transcrever a lição de Hugo de Brito Machado, do qual explica:

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". *MACHADO, Hugo de Brito. Teoria Geral do direito tributário. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411).*

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, mas que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, refutando todo apontamento da acusação fiscal que entender devido.

Essa etapa do processo é considerada a “fase contenciosa”, na qual o interessado apresenta sua defesa, nos termos dos artigos 14 e 15 do Decreto nº 70.235/72, podendo contestar o crédito fiscal apurado. Esse direito é fundamental para garantir o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, conforme destacado no trecho do artigo **“Princípios do Processo Administrativo Tributário e sua Aplicação”**:

Na fase “*investigativa*”, a autoridade fiscal tem o poder-dever de realizar as diligências e exercer atividades necessárias para obter as informações imperativas na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN¹. Com isso, autoridade administrativa atua para apurar todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes, e até demandar força policial, a depender do caso, em que houver embaraço, obstrução ou desacato perante a autoridade administrativa, conforme o que dispõe o artigo 200 do CTN².

¹ CTN, Art. 196: “**A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento**, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”. Grifou-se.

² CTN, art. 200. “As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando

Após a fase **não contenciosa**, e instaurado o processo administrativo com a lavratura do auto de infração pela autoridade competente, surge então a **fase contenciosa**, que é a etapa onde o contribuinte poderá efetivamente contestar o lançamento fiscal e sua exigibilidade, apresentado sua defesa e as provas que entender devido.

Recorda-se que em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado. Neste sentido, além da norma em direito tributário, a Lei nº 9.784/99, aplicada de forma subsidiária ao PAF, prevê em seu art. 36 que “cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado”. Em igual sentido, o art. 373, incisos I e II, do Código de Processo Civil, aplicado também de forma subsidiária ao PAF, dispõe que o ônus da prova incumbe “ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito” e ao “réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor” (in COSTA, Regina Helena Costa (Coordenadora). *Processo Administrativo Fiscal. Artigo Princípios do Processo Administrativo Tributário e sua Aplicação*. Artigo por Wesley Rocha *Princípios do Processo Administrativo Tributário e sua Aplicação*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, páginas 74/75).

Por outro lado, verifica-se, a partir do auto de infração e do relatório fiscal que fundamentou o lançamento, que foram observados e respeitados os princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal (PAF), dentre eles os da finalidade, legalidade, publicidade, contraditório e ampla defesa, em conformidade com o devido processo legal.

Nota-se que, o princípio da motivação também foi cumprido, conforme se observa no ato da autoridade lançadora, estando clara as razões da autuação, em cumprimento ao disposto no art. 142, do CTN, bem como também no ato da autoridade julgadora de primeira instância, onde se verificam as precisões dos motivos e fundamentações do Acórdão *a quo*.

Como bem explica Eduardo Muniz M. Cavalcante, o princípio da motivação diz respeito ao dever da autoridade administrativa esclarecer de maneira integral e definitiva as razões que orientaram a tomada de decisão, bem como pela autoridade julgadora de enfrentar as matérias impugnadas e fundamentar o ato que decidiu sobre o litígio instaurado, não podendo fazer uso de negativas genéricas e imprecisas³.

Cabe reforçar que, cabe ao Contribuinte apresentar as provas devidas, cotejando-as e indicando as fontes do seu direito, com documentos hábeis e idôneos. Para apurar a verdade material dos fatos, é necessário que a prova apresentada, além de ser importante para afastar a acusação fiscal, deve efetivamente remontar a situação fática dos autos. Situação essa que não ocorreu durante o processo.

necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção”.

³ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. *Processo tributário administrativo e judicial*. Rio de Janeiro: Forense: 2022, pág. 103.

Quanto aos dispositivos legais, em que a Recorrente alega que não teriam sido arrolados no auto de infração, verifico que na e-fl. 101, a autoridade fiscal indica o enquadramento legal, além de outros elementos necessários para a formalização da autuação, conforme transcrição abaixo:

“ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2017: Lei nº 8.212, de 24.07.91, incisos I e III do art. 22, inciso IV do art. 32; Caput e § 7 do art.33 (e alterações posteriores); Decreto 2.803, de 20.10.98; Decreto 3.048, de 06.05.99, inciso I e § Único do art. 12, inciso I e §1º do art. 201, alínea B inciso I do art. 216; inciso IV e § de 1º a 4º do art. 225; Caput e § 1º do art.245 (e alterações posteriores)”.

Portanto, diferentemente do que alega a Recorrente, no sentido de não houve ampla defesa na constituição do crédito, com cerceamento seu direito, verifico que todas as formalidades que permeiam o PAF foram devidamente observadas, sendo ofertados e disponibilizados todos os prazos as manifestações em todas as fases permitidas pela legislação, oportunizando a apresentação defesa e recurso, bem como o contribuinte demonstrou conhecer o auto de infração de forma clara, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre a determinação da obrigação tributária e acessórios, os juros de mora, multa e a correção monetária, revelando-se, portanto, inviável falar em cerceamento da defesa ou nulidade da infração ou da decisão de primeira instância.

Assim, rejeito as preliminares.

DO MÉRITO

DA AUTUAÇÃO E DA OPÇÃO PELO REGIME DA CPRB

Na presente autuação estão sendo exigidas contribuições previdenciárias a cargo da empresa sobre salários, ordenados, vencimentos e subsídios a empregados e contribuintes individuais não oferecidos à tributação, no que dispõe a Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 22, I e III, nos termos do art. 22, inciso I e III, da Lei nº 8.212, de 1991, referentes às competências de 04/2019 a 12/2019.

Conforme consta do relatório fiscal, a empresa não teria opção pela CPRB, prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, para os exercícios de 2016 e 2017, mediante pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, nos termos do §13 do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011.

Em suas razões a contribuinte diz que não efetuou o pagamento da CPRB nas competências de 1/2016 e 1/2017 em razão da crise financeira que a empresa vivia à época.

Informa sobre o pedido de Recuperação Judicial ajuizada em 14/7/2016, autuado sob o número 0307035.73.2016.8.24.0020, que tramita perante a 1ª Vara da Fazenda do Fórum da Comarca de Criciúma/SC.

Diz que em, 15/7/2016, foi deferido pelo Juízo da 1ª Vara da Fazenda do Fórum da Comarca de Criciúma/SC o processamento da Recuperação Judicial, oportunidade em que restou determinado a suspensão de todas as ações e execuções em trâmite contra a autuada.

Acrescenta que, em 9/11/2017, foi aprovado pela Assembleia de Credores o plano de recuperação judicial apresentado, sendo que, na data de 14/12/2017, foi proferida sentença homologando a recuperação judicial, nos exatos termos do Plano de Recuperação Judicial e aditivos apresentados e aprovados pela maioria dos credores em Assembleia-Geral de Credores, para viabilizar a superação da crise econômico-financeiras enfrentada, mediante à reorganização e reestruturação do passivo.

Assegura ter cumprido todas as demais obrigações necessárias à adesão ao regime de recolhimento de contribuições previdenciárias sobre a receita bruta, motivo pelo qual deve ser considerada como regular a sua opção por tal sistemática de tributação.

A obrigatoriedade da tributação pela CPRB para as empresas na sistemática da Lei nº 12.546, de 2011, perdurou até o ano-calendário 2015.

O regime passou a ser facultativo a partir de 01/2016, diante da Lei nº 13.161, de 2015, mediante a nova redação do § 13 do art. 9º, podendo o contribuinte optar pelo recolhimento sobre a folha de salário ou sobre a receita bruta (CPRB), sendo que a manifestação de opção a ser realizada pela empresa, irretratável para todo o ano-calendário, deveria ocorrer nos seguintes termos:

“Lei nº 12.546, de 2011

Art. 7º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei nº 13.161 de 31 de agosto de 2015)

[...]

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei [...]

§ 13 A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano calendário. (Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015)”.

O referido procedimento ficou conhecido como “Desoneração da Folha de pagamento”, que alterou a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas atuantes em diversas atividades econômicas, criando a tributação sobre a receita bruta e não mais sobre a folha de salário dos trabalhadores.

Em muitos casos, já se superou o entendimento de que a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) deveria ser exercida somente mediante o pagamento tempestivo.

Isso porque, a Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, entendia que a contribuição previdenciária das empresas que não fizeram a opção pela CPRB, na forma prevista no § 6º, incidiria sobre a folha de pagamento, nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, durante todo o ano-calendário⁴.

A conclusão dos dispositivos legais era de que não realizando o pagamento do mês de janeiro, no prazo estabelecido, a empresa automaticamente teria decidido por se manter no regime ordinário, uma vez que a interpretação restritiva do artigo 9º, § 13 da Lei nº 12.546 de 2011, determina que a opção irretratável pela CPRB deve ocorrer apenas no primeiro mês de cada ano, sem possibilidade de dilatação do prazo e a Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018 apenas detalhou essa norma.

Contudo, a referida sistemática era imposta aos Contribuintes até a publicação da **Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2022 (SCI Cosit nº 03/22), que reformou integralmente a SCI Cosit nº 14/18**, para reconhecer que a apresentação da DCTF ou PER/DCOMP, com declaração de débitos de CPRB, é suficiente para fins de opção do contribuinte pelo regime substitutivo, da qual passo a transcrever os itens a conclusão da referida Solução de Consulta:

“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**

⁴ Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013

Art. 1º As contribuições previdenciárias das empresas que desenvolvem as atividades relacionadas no Anexo I ou produzem os itens listados no Anexo II 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, considerando-se os períodos e as alíquotas definidos nos Anexos I e II, e observado o disposto nesta Instrução Normativa. (Redação dada 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)

[...]

II - a partir de 2016, mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano ou à 1ª (primeira) competência para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano-calendário. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

[...]

§ 8º A contribuição previdenciária das empresas de que trata o caput que não fizeram a opção pela CPRB na forma prevista no § 6º incidirá sobre a folha de pagamento na forma prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, durante todo o ano-calendário. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015) (sem grifos no original)

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. (grifos nossos)

Com isso, o novo regulamento da RFB passou a adotar o entendimento de que a opção pelo regime da CPRB não pode ficar condicionada ao pagamento tempestivo da competência de janeiro ou da primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada.

Destaca-se que a nova norma serviu para suprir uma lacuna legal, sendo necessária para interpretar e integrar a legislação, essencialmente para adequá-la à sua finalidade. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, adota expressamente a teoria das lacunas e estabelece os meios de integração da norma.

Embora a alteração do entendimento tenha ocorrido no âmbito administrativo após 2022, perante o Poder Judiciário já existiam decisões favoráveis aos contribuintes que questionavam a desconsideração da opção pela CPRB pela Receita. Conforme se verifica das posições dos Tribunais Regionais Federais da 4ª e da 5ª Região (TRF-4 e TRF-5), diversas decisões já vinham sendo proferidas no sentido de que o § 13, do art. 9º, da Lei nº 12.546/11, não exige o pagamento tempestivo para fins de manifestação do contribuinte, bastando a informação por meio da DCTF, segundo dispõe dos processos: AI 5022420-27.2021.4.04.0000 — 1ª T. Rel. Francisco Donizete Gomes, j. 14/06/21; AC 5011193 89.2021.4.04.7000, Segunda Turma, relator Rômulo Pizzolatti, juntado aos autos em 20/04/22; AC 5067100-49.2021.4.04.7000, 2ª T., Rel. Roberto fernandes júnior, j. 14/06/22; TRF-5: AP nº 08027281720214058100, Rel Bruno Leonardo Carra, 4ª T., j. 13/07/21).

Perante este Conselho as recentes decisões também foram adequando à nova norma, como é o caso do **Acórdão n.º 2201-011.256** – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

A 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 artigo 9º da Lei nº 12.546 de 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.

Nesse sentido, a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (i) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (ii) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo.

Assim, conforme bem consignado na Solução de Consulta Interna COSIT nº 3, de 27 de maio de 2022, 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. Portanto, a referida norma dispõe que ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB.

Com isso, o regulamento vigente da RFB passou a compreender um novo entendimento: a opção pelo regime da CPRB não pode ficar condicionada ao pagamento tempestivo da competência de janeiro ou da primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada. Além disso, no presente caso, **poderia ser suficiente a apresentação de uma 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), conforme os dispositivos acima.**

Com isso, observa-se do Relatório Fiscal (e-fl. 115 e seguintes), que a Recorrente realizou a declaração em DCTF de valores devido a CPRB, conforme transcrição:

4.1. Por ter enquadrado suas receitas no art. 8º da Lei 12.546/2011, a empresa declarou em DCTF valores devidos de CPRB e, ato contínuo, deixou de recolher o valor total das contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212/91 (20% sobre a Folha de Pagamentos), lançando os valores que não foram recolhidos no campo “compensação” da GFIP nos meses de 01/2016 a 12/2017 (incluindo 13º salários).

4.2. O contribuinte utiliza este campo “compensação” para informar que está apurando contribuição previdenciária por outro regime (no caso a CPRB), e os valores das contribuições substituídas são “compensados” em GFIP, conjuntamente com as demais compensações da empresa, de acordo com o Ato Declaratório Executivo Codac nº 93/2011, 13 não se tratando, de fato, de uma compensação e, sim, de um ajuste em função da CPRB.

Se for verificado que houve um ajuste em função da CPRB indevido ou a maior, declarado no campo “compensação” da GFIP, o Auditor-Fiscal deve glosar o valor indevidamente declarado e lançar de ofício a contribuição devida com multa de ofício, quando cabível.

4.3. Neste campo “compensação” da GFIP, além do ajuste em função da CPRB, também podem ser lançados outros valores que a empresa entender como créditos compensáveis. Em virtude disso, no Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 72 a 76 do DCC) solicitou-se que a empresa demonstrasse detalhadamente a origem dos valores compensados mensalmente em GFIP. Nos dizeres ali constantes (reproduz-se o item 4 da citada intimação):

Portanto, nesse quesito entendo que a contribuinte possui razão, já que esta possui como CNAE de atividade econômica principal o de “22.22-6-00, que diz respeito à Fabricação de embalagens de material plástico⁵, conforme Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral no CNPJ. Com isso, a referida atividade está enquadrada no rol da Lei nº 12.546, de 2011, bem como as informações prestadas em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), ainda que tenha sido verificado a inexistência de pagamentos vinculados às competências 01/2016 e 01/2017.

Superada a questão do enquadramento ao regime da CPBR, é necessário checar se houve de fato créditos que pudessem ser realizadas as respectivas compensações

DO PEDIDO DE VALORES A SEREM COMPENSADOS

Entendeu a fiscalização que a contribuinte compensou em GFIP valores maiores do que os valores da CPP incidente sobre a remuneração dos segurados dos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais:

“4.5. Como a empresa não fez a opção pela CPRB, ela não poderia ter lançado no campo compensação da GFIP os valores deste ajuste, deveria sim ter recolhido a parte patronal de 20% sobre a remuneração dos empregados e contribuintes individuais. Em virtude disso, o Fisco está efetuando, de ofício, o lançamento destes valores declarados a maior no campo “compensação” da GFIP, em função do ajuste da CPRB, no período de 01/2016 a 12/2017, incluindo ainda as competências relativas ao décimo-terceiro dos anos de 2016 e 2017, dos seguintes estabelecimentos: (...)”.

Ademais, a Recorrente alega que, a Autoridade Lançadora teria se equivocado ao concluir que houve compensação de valores a maior em GFIP do que os valores da CPP incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais, visto que

⁵ Atividades da fabricação de produtos classificados na Tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), códigos especificados com a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), **principalmente a fabricação de produtos nos Códigos 39.15, 39.20, 39.21, 39.23 e 39.24, 6** a partir de agosto 2012, com a entrada em vigor da Medida Provisória nº 563, de 03/04/2012 (convertida na Lei nº 12.715, de 17/12/2012) que alterou a redação dos arts. 7º a 10 da Lei nº 12.546, de 14/12/2011,⁷ nos quais constam o regramento da CPRB (Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta).

teria considerado apenas os valores atrelados à desoneração da folha de pagamento, sem levar em consideração a exclusão das verbas relativas ao terço constitucional de férias, a exclusão das verbas relativas aos 15 dias que antecedem o auxílio-doença e a exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo da CPRB.

Como esclarece a própria RFB por meio da Solução de Consulta COSIT nº 361/17, “a medida não cuida propriamente de compensação tributária, mas de artifício (mecanismo) utilizado no sistema informatizado para evitar a apuração de contribuições indevidas sobre a folha, uma vez que as empresas que se sujeitam ao regime tributário de substituição, previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, recolhem as contribuições previdenciárias sobre o faturamento em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991”. Complementa ao dizer que a medida “se aplica inclusive às empresas que se dedicam a outra atividade além das previstas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, cujo cálculo obedece a regra da proporcionalidade, conforme o § 1º do art. 9º dessa Lei”.

Logo, considerando que a Recorrente estava integralmente sujeita ao regime da CPRB, não há que se falar na necessidade de qualquer recolhimento a título de CPP, ainda que, apenas para fins de argumentação, seja considerado que a Recorrente cometeu algum erro de preenchimento.

Ocorre que, o resultado seria o mesmo ainda que a Respeitada Delegacia de Julgamento considerasse que a Recorrente está, na verdade, sujeita ao regime misto de apuração, o que de fato ocorreu ao caso concreto.

Por fim, a Recorrente alega que não incide contribuição previdenciária sobre verbas não salariais, tais como: título de terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado, auxílio-doença, auxílio-creche, vale-transporte pago em pecúnia e vale-alimentação; Aduz que essas verbas não integram o salário de contribuição dos empregados, uma vez que não possuem natureza de contraprestação pelos serviços prestados pelo trabalhador; E que a natureza jurídica indenizatória dessas verbas já se encontra consolidada no Superior Tribunal de Justiça, com decisões proferidas no regime dos recursos repetitivos.

Ocorre que, ainda que se verifique verbas que não incidem contribuição previdenciária, não foi possível identificar as respectivas verbas na autuação. Assim, inviável atender a essa pretensão da Recorrente.

O relatório fiscal descreveu que a relação dos valores declarados à título de CPRB na EFD Contribuições constam do ANEXO III. No respectivo anexo é possível identificar a seguinte planilha:

Documento de 1ª Instância
Código de Classificação EFD-2020/2317/80CP
Cópia autenticada administrativamente

VR 09NF DEFTS

**CANGURU PLASTICOS LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
DECLARAÇÃO DE VALORES DA CPRB NA EFD-CONTRIBUIÇÕES**

Mês	CNPJ do Contribuinte	Código Receita DCTF	Hash do arquivo de EFD Contribuições	Data/hora transmissão de EFD Contribuições	Retificadora de EFD Contribuições	Linha original	CPRB Apurada	Ajustes de Redução	CPRB a Recolher
01/2016	82.916.172/0001-74	299101	57AD38E7F70E4B453DCC8B8F2F90C5654F216C1B	02/03/2016 14:56:05	Não	14844	229.636,31	0,00	229.636,31
02/2016	82.916.172/0001-74	299101	2412A64D9F61E8950993296432F8B75E7D157B66	18/03/2016 14:36:40	Não	16513	145.475,71	1.915,10	143.560,61
03/2016	82.916.172/0001-74	299101	1AA56654A89C21C728150BFD3BC40DB8039DEE15A	13/04/2016 09:34:52	Não	13518	125.677,32	0,00	125.677,32
04/2016	82.916.172/0001-74	299101	524A227CED5452083BC5E1E3A746A2111709682D	02/06/2016 13:34:07	Não	13709	175.391,17	0,00	175.391,17
05/2016	82.916.172/0001-74	299101	81D54AC757EE0A2FCCCF9CF821E85A2B402EA9C7	22/06/2016 14:17:55	Não	8616	159.390,91	878,18	158.512,73
06/2016	82.916.172/0001-74	299101	F03E60E79A03A93C909202A4EEB344DD4B544F27	18/07/2016 11:20:40	Não	8021	96.012,63	4.609,54	91.403,09
07/2016	82.916.172/0001-74	299101	2FA079B78FFAFCF8913DD59AD6CBF75EA4B3CC4	26/08/2016 10:50:03	Não	8539	70.675,77	23.368,85	47.306,92
08/2016	82.916.172/0001-74	299101	BC38B670D36A6E58CD854E5EDBAE7E042F693AC5	04/10/2016 16:44:44	Não	11345	174.493,36	47.692,45	126.800,91
09/2016	82.916.172/0001-74	299101	FAD329A68085EC4F3969F8470F2C9C17AA62A644	31/10/2016 14:15:43	Não	12049	145.340,69	145.340,69	0,00
10/2016	82.916.172/0001-74	299101	9B2E96ADE8D0B05AEE7688F1F7C7D8A145DCE781	11/11/2016 13:58:49	Não	5422	106.473,45	0,00	106.473,45
11/2016	82.916.172/0001-74	299101	297A5CF41B04DA27AF5840ABD2B931EE619862FC	02/12/2016 16:50:15	Não	5493	68.677,74	0,00	68.677,74
12/2016	82.916.172/0001-74	299101	80C4F98A9E8FF238646E3BBE4917568A9B19A95E	04/01/2017 08:55:49	Não	4308	47.432,38	0,00	47.432,38
01/2017	82.916.172/0001-74	299101	D5443F6AA9A3746BE78569EA94217BC83176A599	06/02/2017 13:22:52	Não	5049	101.621,93	0,00	101.621,93
02/2017	82.916.172/0001-74	299101	8D082A2C6FFBD2CC9C5B0CED9F02F3018123B731	06/03/2017 09:04:24	Não	4046	90.717,63	0,00	90.717,63
03/2017	82.916.172/0001-74	299101	19450D8EF603A7B25CC1C06EFE5B1F82626E5E32	18/04/2017 08:36:40	Não	5076	101.760,17	0,00	101.760,17
04/2017	82.916.172/0001-74	299101	10E7B7CC81C82D67F39FE9FF720AE12770F9523	08/05/2017 09:50:44	Não	5018	105.629,52	0,00	105.629,52
05/2017	82.916.172/0001-74	299101	6836BAEE67C3C2081812738CAAB31A34C0D9F359	14/06/2017 16:12:14	Não	5631	130.650,95	0,00	130.650,95
06/2017	82.916.172/0001-74	299101	8620C1A09AC497FA0F8358AA1D018CEDF037144	18/07/2017 17:01:58	Não	5565	111.592,14	0,00	111.592,14
07/2017	82.916.172/0001-74	299101	5716C8D6657470C9B9DF72024EAB796C3859A15	14/09/2017 14:20:02	Não	5564	102.265,84	0,00	102.265,84
08/2017	82.916.172/0001-74	299101	CAF978A031AE3776C0AABFDC39485174376C7A21	18/09/2017 10:38:36	Não	5807	100.277,74	0,00	100.277,74
09/2017	82.916.172/0001-74	299101	D5896A4C79E7E82E33C84BDABE8FEBF4A1C26CC4	14/11/2017 10:02:34	Sim	7233	108.797,57	48.839,56	59.958,01
10/2017	82.916.172/0001-74	299101	699DDA52060ABA17154B5E1848723CC30E5432FB	14/12/2017 15:06:05	Não	6500	116.593,28	2.844,66	113.748,62
11/2017	82.916.172/0001-74	299101	D03734956F7AB7E2EDD79189F2C9440D688AD6A3	15/01/2018 17:10:07	Não	5854	96.485,51	0,00	96.485,51
12/2017	82.916.172/0001-74	299101	D5483DD6D350B23B9070A602474396C8399AEDDE	17/01/2018 11:52:12	Não	5875	71.873,71	0,00	71.873,71

Fl.

Nesse sentido, entendo que existe dificuldade de identificar os valores protestados, uma vez que não houve cotejamento quanto ao lançamento ao caso concreto, faltando elementos de prova na apuração das alegações com as rubricas citadas.

Por fim, o relatório fiscal ainda descreve:

4.3. Neste campo “compensação” da GFIP, além do ajuste em função da CPRB, também podem ser lançados outros valores que a empresa entender como créditos compensáveis. Em virtude disso, no Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 72 a 76 do DCC) solicitou-se que a empresa demonstrasse detalhadamente a origem dos valores compensados mensalmente em GFIP. Nos dizeres ali constantes (reproduz-se o item 4 da citada intimação):

4.4. Em resposta à intimação, especificamente em relação a este item, a empresa assevera que todos os valores constantes do Campo Compensação da GFIP no período da auditoria se referem ao ajuste realizado em função da CPRB. (Planilha com o detalhamento dos valores apresentados pela CANGURU consta das fls. 87 a 89 do DCC).

As citadas planilhas dizem respeito ao que consta nas e-fls. 133 e 134 do processo, e não é possível concluir quais verbas seriam, contendo apenas valores globais.

Sendo assim, em que pese as alegações de verbas sem incidência de contribuições previdenciárias, concluo que não há como acolher a pretensão da Contribuinte, que igualmente deixou de informar e detalhar, ainda que por amostragem, quais verbas poderiam ser objeto de compensação ou afastamento da exigência de tributação.

Sendo assim, resta prejudicado o pedido da Contribuinte, para não acolher o pedido compensatório das rubricas pretendidas.

DA ALEGAÇÃO DE MULTA CONFISCATÓRIA

Aduz a recorrente que a multa possui efeito confiscatório.

Entretanto, este Conselho não é legitimado a analisar matérias Constitucionais, já que confisco possui clara pertinência constitucional, conforme se depreende do art. 26-A, do Decreto 70.235-72, *in verbis*:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Não obstante, a súmula 02 do CARF dispõe que o CARF "*não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

Assim, a jurisprudência desse Conselho é antiga sobre o tema e não permite o debate sobre constitucionalidade de Lei tributária.

Assim, não conheço das alegações de inconstitucionalidade de Lei.

DO PEDIDO DE EXCLUSÃO DE JUROS SOBRE A MULTA

Entende o recorrente que não é cabível a aplicação de juros sobre a multa de ofício.

Contudo, sobre o tema, aplico o entendimento da Súmula CARF n. 108, *in verbis*:

Súmula CARF nº 108 . Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, os juros sobre a multa de ofício devem ser mantidos.

CONCLUSÃO

Voto, portanto, por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário para não acolher as matérias de inconstitucionalidade de Lei, para no mérito **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO** para considerar a Contribuinte optante pelo regime de CPRB ao período autuado, cancelando a exigência da diferença patronal na presente autuação.

(documento assinado digitalmente)

WESLEY ROCHA

Conselheiro Relator