



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10340.720162/2021-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2202-010.324 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de setembro de 2023  
**Recorrente** TEKA TECELAGEM KUEHN RICH SA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

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

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes Freitas, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto (suplente convocado) e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

### **Relatório**

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal Brasil 09, que manteve lançamento relativo a contribuições previdenciárias patronais devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados e contribuintes individuais, ajustadas indevidamente pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) nas competências

01/2017 a 12/2018, não confessadas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFIP) e em DCTFWeb.

Sirvo-me do relatório proferido pelo julgador de piso, que bem sumariou a celeuma (fls. 194 e ss):

3. Sobre o procedimento fiscal, conforme Relatório Fiscal, fls. 14-26, destacam-se as seguintes informações:

a) A infração está identificada como sendo de: divergência de contribuição da empresa (informação indevida de ajuste de CPRB em GFIP) no período de 01/2017 a 07/2018 e de contribuição da empresa sobre salários, ordenados, vencimentos e subsídios a empregados não oferecidos à tributação e valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação no período de 08/2018 a 12/2018.

b) Considerando os dados constantes das notas fiscais eletrônicas transmitidas ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) pela Fiscalizada no período em exame, constatou-se que estava autorizada a optar pelo regime substitutivo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), haja vista que os produtos vendidos estão com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), incluída na lista do Anexo I, citado pelo art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, na redação vigente à época dos fatos geradores.

c) No presente caso a desoneração seria integral, pois as vendas de produtos com NCM incluídos na desoneração superam 95% dos valores de receita bruta em todos os meses dos anos de 2017 e 2018, observando que, segundo o § 3º do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1436, de 2013, somente se aplica a regra de proporcionalidade se a receita bruta decorrente de atividades ou produtos desonerados for inferior a 95% da receita bruta total.

d) A partir da Lei nº 13.161, de 2015, a CPRB deixou de ser obrigatória, cuja opção se dá exclusivamente com o pagamento, não havendo qualquer indicação de outra forma de adesão, sendo a opção irretroatável para todo o ano-calendário. Ocorre que, embora tenha auferido receita sujeita à CPRB em todos os meses dos anos de 2017 e 2018, a Fiscalizada não efetuou o recolhimento de CPRB em nenhum dos meses dos referidos anos. Portanto, não houve a opção determinada Lei, ficando sujeita ao pagamento da contribuição previdenciária patronal com base em sua folha de pagamento, conforme a regra da Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, incisos I e III.

e) Para os períodos de apuração de 01/2017 a 07/2018, a Fiscalizada, conforme previsão contida no Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93, de 2011, ajustou indevidamente em GFIP o valor das contribuições patronais, utilizando-se do campo “compensação”, ou seja, considerou-se integralmente desonerada, em que pese a falta de opção manifestada.

f) Para os períodos de apuração de 08/2018 a 12/2018, a Fiscalizada passou a transmitir seus débitos previdenciários e de terceiras entidades ou fundos por meio do SPED, não sendo mais aplicáveis as disposições do ADE CODAC nº 93, de 2011. No ambiente SPED, os débitos previdenciários são escriturados por meio do e-Social (Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas) e complementados por meio da EFD- Reinf (Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais), sendo que a confissão de débitos se dá pela DCTFWeb e o recolhimento por meio de DARF Numerado.

g) No caso da CPRB, a empresa informa no e-Social a existência da substituição da contribuição previdenciária (20% patronal) e qual é o percentual não substituído pela CPRB. Assim, o sistema calcula a contribuição previdenciária devida em relação à folha de pagamento (ou se nada é devido no caso da substituição integral). Já a escrituração detalhada da CPRB é realizada na EFD-Reinf e, tanto a declaração dos débitos das contribuições incidentes sobre a folha de pagamentos (e-Social), quanto dos débitos relativos à CPRB (EFD-Reinf) são confessadas por meio da DCTF-Web.

h) A Fiscalizada foi intimada a confirmar se os valores informados no campo “compensação” da GFIP estavam relacionados com a desoneração da folha de

pagamento. Em sua resposta, informou que nem todos os valores informados no campo “compensação” da GFIP estavam relacionados com a desoneração da folha de pagamento. Dessa forma, foi intimada a prestar mais esclarecimentos, conforme descrito nos itens 27 e 28 do Relatório Fiscal.

i) Analisando os documentos apresentados, constatou-se que a Fiscalizada busca o direito de compensar seus débitos tributários com créditos fiscais oriundos da apuração do IRPJ e da CSLL, seja do saldo negativo dos tributos, da base de cálculo negativa da CSLL ou do prejuízo fiscal referente ao IRPJ. Como a planilha de compensações apresentadas tinha algumas incorreções, foi apresentada uma nova planilha, sendo descrito o constatado e reproduzida a planilha nos itens 29 e 30 do Relatório Fiscal.

j) Confrontando as GFIPs transmitidas antes do início do procedimento fiscal, de acordo com a planilha do item 31 do Relatório Fiscal, o Auditor-Fiscal concluiu sobre os valores indevidamente compensados em GFIP, com base no entendimento de que a Fiscalizada seria contribuinte da CPRB, ou seja, seria desonerada das contribuições patronais da folha de pagamento, constantes da coluna “Cota Patronal – 20% sobre a Base de Cálculo (art. 22, incisos I e III da Lei 8212/91)”, sempre limitados aos valores da coluna “Valores compensados em GFIP” quando estes foram inferiores àqueles.

k) Em vários meses, houve informação no campo “compensação” da GFIP em montante superior ao valor das contribuições patronais substituídas, representados pelos valores pela positivos da coluna “Diferença”. Esse montante, que supera a contribuição patronal foi objeto de análise em tópico específico do Relatório.

i) Considerando a não opção pela CPRB, as contribuições previdenciárias constantes da coluna “Cota Patronal–20% sobre a Base de Cálculo (art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 1991)”, limitados aos valores da coluna “Valores compensados em GFIP” quando se apresentaram inferiores, foram objeto do lançamento de ofício.

m) Com relação ao valor compensado em montante superior ao das contribuições substituídas em diversos meses, conforme observado no quadro do item 31, tal fato está representado pelos valores positivos da coluna “Diferença”. Essa diferença entre o valor passível de ajuste em razão da desoneração e o valor efetivamente compensado foi objeto de Despacho Decisório, constante do processo administrativo nº 10340.720163/2021-48, o qual declara não homologadas tais compensações, pelas razões de fato e de direito constantes daquele Relatório.

n) A respeito das informações prestadas no e-Social e DCTF-Web (08/2018 a 12/2018), conforme abordado nos itens 24 e 25 do Relatório, a partir do período de apuração 08/2018 a Fiscalizada passou a declarar seus débitos previdenciários por meio da DCTF-Web, que é formada a partir das informações prestadas no e-Social e EFD-Reinf, não se utilizando mais do campo “Compensação” da GFIP para ajustar a contribuição previdenciária devida sobre a folha de pagamento em razão da desoneração da folha de pagamento. No caso, a Autuada declarou no eSocial, nos períodos de apuração de 08/2018 a 12/2018, como se estivesse integralmente substituída em função da opção pela CPRB. Com isso, para todo esse período, não foram calculadas as contribuições previdenciárias patronais previstas no art. 22, incisos I e III da Lei nº 8.212, de 1991, pelo que a DCTF-Web transmitida não informa os débitos com fundamento no art. 22, inciso I e III, da Lei nº 8.212, de 1991, correspondente à alíquota de 20% sobre a base de cálculo dos segurados empregados e contribuintes individuais, conforme quadro constante do item 40.

o) Como a Autuada não fez a opção pela CPRB em 01/2018, não poderia substituir a contribuição sobre a folha de pagamento pela CPRB, motivando o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas no art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 1991, que corresponde a 20% sobre a base de cálculo informada no e-Social, conforme quadro demonstrativo do item 41, sendo esse período identificado com a infração: “SALÁRIOS, ORDENADOS, VENCIMENTOS E SUBSÍDIOS A EMPREGADOS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO e VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO”.

p) Sobre os valores das contribuições lançadas de ofício foram acrescidos os juros de mora e a multa de ofício de 75%.

3. A Impugnante foi cientificada do Auto de Infração em 23/02/2021, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 136, nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea “b”, do Decreto nº 70.235, de 1972, e apresentou, em 24/03/2021, a impugnação de fls. 141-153 e anexos, conforme Termo de Solicitação de Juntada, fl. 138, na qual alega, após breve relato dos fatos, em síntese, que:

a) Deve ser destacada a finalidade do regime substitutivo da contribuição previdenciária patronal pela CPRB como medida para desonerar a folha de pagamento.

b) A alteração promovida no § 13 do art. 9º da lei nº 12.156, de 2011, pela Lei nº 13.161, de 2015, passou a determinar que as empresas poderiam optar pela contribuição previdenciária sobre a folha de salário ou sobre a receita bruta (CPRB) a partir do ano-calendário de 2016. Assim, foi condicionada a adesão à CPRB apenas ao pagamento, sem qualquer menção das outras formas de extinção do crédito tributário preconizadas no art. 156 do Código Tributário Nacional (CTN), bem como sem a devida observância das diversas obrigações acessórias e, principalmente sem a devida reflexão sobre a finalidade político-econômica da instituição da CPRB, caracterizando não apenas uma lacuna, como um inadmissível meio transversal e coercitivo de obter o adimplemento de obrigações tributárias, citando doutrina e jurisprudência nesse sentido.

c) Como o art. 156 do CTN prevê diversas outras formas de extinção do crédito tributário, dentre os quais a compensação, procedeu à tentativa de compensação da competência de 01/2017, por meio da DCTF nº 100.2017.2019.1871696304 (Doc. 4), o que não foi considerado pelo Fisco como adesão ao regime substitutivo da CPRB, a demonstrar a inequívoca sanha arrecadatória com a autuação pretendida, fato que reforça que o cancelamento do lançamento tributário.

d) É cediço que sempre esteve devidamente enquadrada no regime da Lei nº 12.546, de 2011 (CPRB), fato esse evidenciado no relatório fiscal (Doc. 2), cumprindo todas as obrigações acessórias, conforme disciplinado no ADE CODAC nº 93, de 2011, fato igualmente evidenciado no supracitado relatório fiscal nos pontos 23 e 24, observando-se que a "adesão via pagamento" sequer é exigida no cumprimento de quaisquer destas obrigações acessórias e nem é previsto nas normativas que disciplinam tais obrigações (como por exemplo o ato declaratório executivo CODAC supracitado).

e) Trata-se do regime tributário que lhe beneficia, cumprindo os fins previstos na própria instituição de tal contribuição, sendo evidente o direito de sua permanência no regime substitutivo da CPRB e absolutamente descabida a autuação pretendida, em flagrante inovação legal em lacuna legislativa, aplicando o “in dubio pro fisco”.

f) Foi feita a "compensação" via GFIP, conforme diretrizes do ADE CODAC nº 93, de 2011, e, posteriormente, por meio do SPED, e-Social, complementado por meio do EFD-Reinf e, por fim, formalizados/confessado via DCTFWeb. Tais declarações/obrigações acessórias não tiveram e nem tem nenhum óbice de seguimento por suposto "não pagamento", pois tal exigência, ainda que fosse cabível, não se encontra disciplinada nas normativas de tais obrigações.

g) Com o cumprimento das obrigações/declarações, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) emitiu intimações para pagamento dos débitos da CPRB, período de 2017 a 2018, por meio do PAF nº 13971.722559/2019-77 (Cobrança Administrativa Especial de Débitos Declarados em DCTF). Tais débitos foram inscritos nas certidões de dívida ativa nº 91 4 19 000957-52 (que compreende os períodos de 11/2014, 03, 08, 10 a 12/2016, 01 a 06/2017, 08 a 12/2017 e 01 a 07/2018) e nº 91 4 19 037226-26 (que compreende os períodos de 07/2017, 08 a 12/2018 e 01 a 05/2019), sendo que as supracitadas CDAs acompanham a presente manifestação (Doc. 3).

h) A lisura no cumprimento das obrigações/declarações acessórias é mais do que adequado para garantir a adesão da Impugnante ao regime substitutivo, bem como é mais do que suficiente para o Fisco promover a cobrança de tais débitos sem que sejam necessários meios transversos e coercitivos para obter tais quitações, sendo claríssimo o

ímpeto confiscatório, sendo seu cancelamento uma medida imperiosa de justiça tributária.

i) É abusivo o percentual de 75% de multa, em violação a diversos princípios jurídicos, como o art. 150, inciso IV, o art. 50, inciso XXII, todos da Constituição Federal, citando entendimento doutrinário e jurisprudencial, considerando razoável o patamar de 20% do tributo devido. Assim, cumpre reduzir a penalidade para percentual que não represente confisco do patrimônio e não seja desproporcional à infração, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e de violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

j) De acordo com a legislação tributária vigente, especialmente a Lei n.º 8.981, de 1995, apenas o crédito tributário não pago no vencimento se submete-se à incidência dos juros calculados com base na SELIC, não a multa decorrente de infrações, permitindo-se, por princípio de direito, somente a sua recomposição (correção monetária) quando de sua quitação.

k) Tributo, na própria definição do artigo 3º, do CTN, não constitui sanção de ato ilícito, sendo, portanto, consequência de ato lícito. Significa dizer que o tributo não representa penalidade por descumprimento de obrigação. Já a multa é imposta na medida em que se verifica a ocorrência de um ato ilícito; o descumprimento de um dever legal. Considerando a distinção de tributo e multa, é possível dizer que o crédito tributário abrange apenas valores relacionados aos tributos. É esse o entendimento exposto pelo CARF.

l) Por fim, demonstrada a insubsistência e improcedência do lançamento, requer que seja totalmente acolhida a presente Impugnação para:

i) Em vista do cumprimento de todas as obrigações acessórias pertinentes, declarar a ilegalidade da pretensão punitiva e, conseqüentemente, o cancelamento do Auto de Infração.

ii) Não sendo este o entendimento, que seja declarada a ilegalidade da pretensão punitiva, em vista da compensação pretendida na competência de 01/2017.

iii) Caso, ainda assim subsista a autuação, que seja vedada a aplicação de juros sobre o valor imputado como multa, bem como seja determinada a redução do seu valor.

iv) Caso mantida a autuação, que seja determinada a extinção das CDAs n.º 91 4 19 000957-52 e n.º 91 4 19 000957-52, posto a subsistência destas ser incompatível com as razões da autuação.

4. É o Relatório.

O colegiado de piso, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada:

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E  
INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

DECISÕES JUDICIAIS. EFICÁCIA.

Decisões judiciais, via de regra, aplicam-se somente no âmbito processual em que exaradas, carecendo, portanto, de eficácia para vincular ou determinar decisões no âmbito do processo administrativo fiscal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

Decisões administrativas somente configuram normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa.

MANIFESTAÇÕES DOUTRINÁRIAS. EFICÁCIA.

Manifestações doutrinárias, ainda que de renomados juristas, são desprovidas de eficácia vinculante no âmbito do processo administrativo fiscal.

#### CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. OPÇÃO.

A opção pelo regime da CPRB para o ano-calendário de 2016 e seguintes deve ocorrer por meio do 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, sendo ineficaz o recolhimento em atraso para fins de opção pelo regime substitutivo ao de incidência sobre a remuneração dos segurados contratados.

#### AJUSTES INDEVIDOS EM GFIP. GLOSA. LANÇAMENTO.

A empresa que realizar ajustes de forma indevida, a título de CPRB em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), terá os valores compensados a maior glosados pela fiscalização, com o conseqüente lançamento de ofício das importâncias que deixaram de ser recolhidas.

MULTA DE OFÍCIO. EXIGIBILIDADE. A multa de ofício lançada à alíquota de 75% tem como fato gerador a mera inadimplência do contribuinte quanto ao pagamento ou recolhimento de tributos ou a omissão ou inexatidão na prestação de declarações, constatados em procedimento de ofício, independentemente da gravidade da infração e da intenção do sujeito passivo, consoante determinação legal.

#### JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento

### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão de piso em 8/9/2021 (fls. 219), a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 8/10/2021 (fls. 223 e ss), por meio do qual devolve à apreciação deste Conselho as alegações já submetidas à apreciação da primeira instância de julgamento administrativo.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atendo aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Em apertada síntese, a autuação foi motivada por entender a autoridade fiscal que a recorrente não havia efetuado a opção pelo recolhimento das contribuições previdenciárias com base na receita bruta (CPRB), o que se daria, conforme exposto na legislação que rege a matéria, pelo pagamento tempestivo das contribuições devidas na primeira competência do ano, pagamento este inexistente.

Conforme relata a autoridade lançadora:

12. Considerando os dados constantes das notas fiscais eletrônicas transmitidas ao SPED4 pela Fiscalizada no período em exame, constatou-se que ela estava autorizada a optar pela CPRB, haja vista que os produtos vendidos têm as NCM5 incluídas na lista do Anexo I citado pelo art. 8º da Lei nº12.546, na redação vigente à época dos fatos geradores.

13. No presente caso a desoneração seria integral, pois as vendas de produtos com NCM incluídos na desoneração superam 95% dos valores de receita bruta em todos os meses dos anos de 2017 e 2018.

...

16. Neste sentido, a lei define que a opção se dá exclusivamente com o pagamento, não havendo qualquer indicação de outra forma de adesão. Tal regra vem estampada nos §§ 13 e 14 do art. 9º da Lei n.º 12.546/2011 (incluídos pela Lei n.º 13.161, de 2015), onde assevera que a opção pela contribuição substitutiva será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano (caso haja receita bruta apurada, como no presente caso), sendo irretroatável para todo o ano calendário. Excepcionalmente, no ano de 2015, a opção deveria ser manifestada com o pagamento da contribuição relativa a dezembro de 2015.

Das contribuições previdenciárias relativas aos meses de janeiro de 2017 e janeiro de 2018

17. Ocorre que, embora tenha auferido receita sujeita à CPRB em todos os meses dos anos de 2017 e 2018, a Fiscalizada não efetuou o recolhimento de CPRB em nenhum dos meses dos referidos anos.

...

20. Desta forma, para os anos calendário de 2017 e 2018 não houve a opção como determina a Lei, pois inexistente qualquer pagamento relativo a 01/2017 e 01/2018.

21. Nesta esteira, importante trazer à baila o entendimento contido na Solução de Consulta Interna Cosit n.º 14, de 5 de novembro de 2018, disponível no sítio da Receita Federal, que traz a seguinte ementa:

..

22. Portanto, sendo a CPRB opcional, não ocorrendo a opção com o pagamento da contribuição relativa a janeiro no prazo do vencimento, fica o sujeito passivo sujeito ao pagamento da contribuição previdenciária patronal com base em sua folha de pagamento, conforme regra da Lei n.º 8.212/91, art. 22, incisos I e III.

23. Entretanto, para os períodos de apuração de 01/2017 a 07/2018, a Fiscalizada, conforme previsão contida no Ato Declaratório Executivo CODAC n.º 93/2011, ajustou indevidamente em GFIP o valor das contribuições patronais utilizando-se do campo “compensação”, ou seja, considerou-se integralmente desonerada, em que pese a falta de opção manifestada.

24. Já para períodos de apuração de 08/2018 a 12/2018, a Fiscalizada passou a transmitir seus débitos previdenciários e de terceiras entidades ou fundos por meio do SPED, não sendo mais aplicáveis as disposições do ADE CODAC n.º 93/2011. No ambiente SPED, os débitos previdenciários são escriturados por meio do e-Social (Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas) e complementados por meio da EFD- Reinf (Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais) e a confissão de débitos se dá pela DCTF-Web.6 Por fim, o recolhimento acontece pelo DARF Numerado.

...

32. Desta forma, conclui-se que os valores indevidamente compensados em GFIP com base no entendimento de que a Fiscalizada seria contribuinte da CPRB, ou seja, seria desonerada das contribuições patronais da folha de pagamento são os constantes da coluna “Cota Patronal – 20% sobre a Base de Cálculo (art. 22, incisos I e III da Lei 8212/91)”, sempre limitados aos valores da coluna “Valores compensados em GFIP”, quando estes forem inferiores àqueles.

...

37. Conforme já abordado nos itens 24 e 25 deste Relatório, a partir do período de apuração 08/2018 a Fiscalizada passou a declarar seus débitos previdenciários através

da DCTF-Web, que é formada a partir das informações prestadas no e-Social e EFDReinf, não utilizando-se mais do campo “Compensação” da GFIP para ajustar a contribuição previdenciária devida sobre a folha de pagamento em razão da desoneração da folha de pagamento.

38. A Autuada declarou no e-Social nos períodos de apuração de 08/2018 a 12/2018 como se estivesse integralmente substituída em função da opção pela CPRB.

...

41. O fato é que, conforme já demonstrado neste Relatório, a Autuada não fez a opção pela CPRB em 01/2018, não podendo substituir a contribuição sobre a folha de pagamento pela CPRB, motivando o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas no art. 22, incisos I e III da Lei n.º 8.212/91, que corresponde a 20% sobre a base de cálculo informada no e-Social, conforme quadro a seguir:

Assim, o mérito do recurso consiste em saber se a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) somente pode ser exercida com o pagamento.

Conforme apontou o julgador de piso:

8.4. A tributação pela CPRB para as empresas na sistemática da Lei n.º 12.546, de 2011, foi obrigatória para os fatos geradores até 2015. A partir de 01/2016, a Lei n.º 13.161, de 2015, transformou o regime tributário em facultativo, com a nova redação dos § 13 do art. 9º, podendo 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 deveria ocorrer de duas formas, nos seguintes termos:

*Lei n.º 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 n.º 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 13.161, de 2015) (sem grifos no original).*

8.7. Verifica-se que, a partir de 2016, a manifestação pela opção se dá com o pagamento da CPRB no mês de janeiro de cada ano, sendo que o recolhimento da contribuição substitutiva deve ser feito tempestivamente, nada dispondo a respeito da possibilidade de ser feito com base nas informações prestadas em GFIP ou DCTF.

8.8. Nesse ponto, releva destacar que o pagamento relativo ao mês de janeiro de cada ano, para fins de opção pelo regime substitutivo da CPRB, deve ser feito sem atraso, conforme orienta a Solução de Consulta Interna Cosit n.º 14, de 2018:

...

8.9. O que se interpreta de tais dispositivos legais é que, não realizando o pagamento do mês de janeiro no prazo estabelecido, a empresa automaticamente estaria informando que optou pela sistemática ordinária. Caso fosse possível aceitar o pagamento do mês de janeiro em atraso, equivaleria a aceitar a opção com prazo ilimitado, o que é inadmissível. De fato, não há razoabilidade em aceitar a opção com prazo ilimitado, posto que, se fosse essa a intenção, trataria o texto de mencionar a possibilidade de “opção retroativa” a qualquer tempo.

8.10. Embora a lei outorgue ao contribuinte a prerrogativa de eleição do regime que melhor lhe favoreça, não se pode ampliar esta liberdade para que ele, a qualquer tempo, decida manter ou não a opção. Portanto, a única interpretação aceitável é que, tendo havido receita bruta tributável no mês de janeiro, a forma de manifestar a opção pelo

regime da CPRB é o recolhimento da contribuição previdenciária devida, não sendo suficiente o cumprimento de obrigações acessórias, como DCTF e GFIP.

...

8.14. Cabe acrescentar que a Solução de Consulta Interna tem efeito vinculante no âmbito da RFB, conforme determina o inciso II do art. 12 da Portaria RFB nº 1.936, de 06 de dezembro de 2018, vigente à época da emissão da SCI Cosit nº 14, de 2018.

...

Ocorre que os entendimentos exarados na Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 14, de 05/11/2018, no sentido de que a opção se daria apenas pelo pagamento tempestivo da CPRB devida no mês de janeiro de cada ano, foi alterado com a publicação da SCI COSIT nº 3, de 27/05/2022, posterior ao julgamento de primeira instância, que, de forma diversa, reconheceu a confissão dos valores em DCTF como suficiente para opção pela CPRB, reformando integralmente a Solução de Consulta Interna nº 14, de 2018.

Cabe frisar que, conforme se depreende do que foi discutido no presente processo administrativo, não há qualquer controvérsia instaurada acerca da correta declaração dos valores devidos a título de CPRB das competências em discussão na DCTF ou na DCTFWeb, conforme o período.

Assim, conforme já descrito, motivou o lançamento o entendimento da autoridade fiscal no sentido de que a lei define que a opção pela CPRB se dá exclusivamente com o pagamento da primeira competência devida no ano, não havendo qualquer indicação de outra forma de adesão. Em sentido diverso, a Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022, analisando a questão e comparando-a a outra questão que guarda semelhança com a presente, qual seja a opção pelo lucro presumido para recolhimento do IRPJ, concluiu que em ambos os casos é possível que a opção também seja feita pela entrega da DCTF, ou, como no caso dos autos, da DCTFWeb (declaração que substitui a GFIP), entendimento já estaria sedimentado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008. Vejamos:

10. Entende-se, uma vez que o pagamento do imposto (que deveria ocorrer antes) não tenha ocorrido, a opção estaria manifesta e vinculada nas declarações, pois o débito declarado em DCTF, em declaração de compensação ou em pedido de parcelamento constitui confissão de dívida e pode ser encaminhado para inscrição em Dívida Ativa da União.

(...)

17. A entrega espontânea da DCTF ou de Declaração de Compensação, bem como os parcelamentos requeridos caracterizam opção pelo lucro presumido, uma vez que constituem confissão de dívida, e são encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União, quando não pagos administrativamente. (grifado)

10. A norma jurídica formada pela conjugação de regras que disciplinam a opção pelo lucro presumido e de regras que regulamentam a entrega de declarações, além de atender a um exame lógico-jurídico da matéria, prestigia mais a adequação entre meios e fins, tendo em vista que autoriza o administrado a exercer o seu direito de opção mediante a utilização de instrumentos alternativos sem, contudo, prejudicar a fiscalização tributária.

11. Isso porque, conforme previsão legal, a opção exercida pelo contribuinte será irretratável para todo o ano-calendário, o que exclui a possibilidade de posterior retificação de documento de arrecadação de receitas federais relativo a pagamento já efetuado ou de declaração já apresentada – há uma preclusão lógica que limita o exercício do direito.

12. Neste ponto, cumpre verificar se os critérios interpretativos utilizados na Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008, são também aplicáveis ao tema em análise,

considerando-se o dever de coerência da administração tributária em suas sucessivas manifestações.

13. Entende-se que os fundamentos estabelecidos na Solução de Consulta Interna Cosit n.º 5, de 2008, podem ser utilizados na presente Solução de Consulta Interna, com as adaptações necessárias, pelas seguintes razões: (1) os tributos federais estão sujeitos a semelhantes procedimentos de confissão e pagamento; (2) tanto no caso do IRPJ quanto no caso da CPRB, o legislador prestigiou o pagamento como elemento de manifestação de opção do regime; (3) em ambos os casos, a interpretação sistemática da legislação conduz a uma norma jurídica mais ampla do que aquela extraível de um único dispositivo legal; e (4) as distinções existentes entre os regimes não são suficientes para justificar tratamento diferenciado.

14. Possível admitir, portanto, que a opção pela CPRB possa ser realizada, 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).

15. Trata-se de norma jurídica extraída da conjugação dos seguintes dispositivos legais: Lei n.º 12.546, de 2011.

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 n.º 13.161, de 2015)

Decreto-Lei n.º 2.124, de 1984.

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito. Lei n.º 9.430, de 1996.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002) (...)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003) (grifado)

16. Adotada a premissa acima, resta analisar se há outras limitações (além da impossibilidade de retratação) que condicionem o exercício desse direito.

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 n.º 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 n.º 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei n.º 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 irretratável 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 irretratável 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 conexas, 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.

21. Para concluir a análise, registre-se que o alinhamento aos fundamentos contidos na Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008, enseja a reforma da Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 2018. Conclusão

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

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

22.2. Ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB;

22.3. Uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de apuração, confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos; e

22.4. Cumpre reformar, integralmente, a Solução de Consulta Interna n.º 14, de 2018.

Assim, a própria administração tributária já revisitou seu entendimento de que a opção pela CPRB se daria exclusivamente pelo pagamento tempestivo, alterando-o sob fundamentos sólidos, quais sejam: i) o § 13 do art. 9º da Lei n.º 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 DCTFWeb, instrumento de confissão do crédito tributário, que torna o declarante responsável pelo débito confessado.

Conforme narrado nos autos, os débitos de CPRB foram confessados pela recorrente na DCTFWeb, tendo já inclusive sido objeto de cobrança administrativa e inscritos em Dívida Ativa da União. Dessa forma, considerando os fundamentos expostos, não restando dúvidas quando à confissão dos débitos em DCTF ou em DCTFWeb, conforme o período, o que se constitui em uma das formas de opção pela CPRB, deve ser dado provimento ao recurso.

Ressalte-se o fato de que a não confissão das contribuições discutidas (contribuições previdenciárias) em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFIPs) ou em DCTFWeb, a depender do período, se deu exatamente pela confissão da CPRB na DCTF ou na DCTFWeb, também a depender do período.

Sendo o pleito julgado a favor do sujeito passivo, deixo de me manifestar sobre as demais alegações por ele apresentadas, em analogia com o que disciplina o § 3º do art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

#### CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva