



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10340.720165/2021-37  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-010.833 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de julho de 2023  
**Recorrente** PLANSUL PLANEJAMENTO E CONSULTORIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

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

A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei 12.546/2011 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.

A retenção de contribuição previdenciária a título de antecipação configura pagamento hábil a amparar a opção em tela.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto (Suplente convocado), Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

### **Relatório**

O presente processo trata de recurso voluntário impetrado em face do Acórdão 110-006.889, de 27 de outubro de 2021, exarado pela 6ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, fl. 1135 a 1154, que analisou a impugnação apresentada pelo contribuinte contra a Auto de Infração relativo às contribuições previdenciárias devidas pela empresa.

Em apertada síntese, o procedimento fiscal foi realizado com o objetivo de verificar a regularidade do cumprimento das obrigações previdenciárias relativas à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB, no período de 01/2017 a 12/2017, tendo a

fiscalização, tendo a fiscalização concluído que o contribuinte não formalizou a opção pela sistemática de tributação, por não ter apresentado DCTF e por não ter efetuado o pagamento em darf da referida contribuição relativa à competência 01/2017, muito embora tivesse informado compensação em GFIP em janeiro e, ainda, apresentado DCTF e compensado tributos em GFIP e por PERDCOMP por todo o restante do ano em tela.

Ao ser intimada para se manifestar sobre eventual recolhimento de CPRB na competência de janeiro, a empresa afirmou que não declarou tal exigência em DCTF porque não apurou montante a recolher, já que o valor devido foi apurado e compensado internamente com crédito apurado em processo específico e com retenções incidentes sobre os serviços prestados.

Assim, foram exigidos na presente autuação os valores informados indevidamente no campo “compensação” das GFIP apresentadas para o período de 2 a 13/2017.

O citado Auto de Infração consta de fl. 448 a 452 a 12 e o Relatório Fiscal está inserido nos autos às fl. 453 a 471, tendo sido lançado crédito tributário, relativo ao ano-calendário de 2010, no valor total de R\$ 54.137.569,71, valor este integrado por principal, multa e juros, consolidado em fevereiro de 2021.

Ciente do lançamento, inconformado, o contribuinte autuado apresentou a impugnação de fl. 526 a 600, em que apresentou os argumentos que entendeu justificar o reconhecimento da improcedência da autuação.

Debruçada sobre os termos da impugnação, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento exarou o Acórdão ora recorrido, o qual considerou a impugnação improcedente, lastreada nas razões que estão sintetizadas na Ementa abaixo transcrita:

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/02/2017 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB).  
OPÇÃO.

A opção pelo regime da CPRB para o ano-calendário de 2017 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.

GFIP. AJUSTES INDEVIDOS. LANÇAMENTO.

Os valores correspondentes aos ajustes realizados de forma indevida a título de CPRB em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) serão objeto de lançamento de ofício

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/02/2017 a 31/12/2017

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA.  
INEFICÁCIA.

As alegações desacompanhadas de prova que as justifiquem não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para elidir o lançamento de ofício

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de perícia quando esta se mostra prescindível para a solução do litígio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do Acórdão da DRJ em 03 de novembro de 2021, conforme Termo de fl. 1161, ainda inconformado, o contribuinte autuado apresentou o Recurso voluntário de fl. 6546 a 1165 a 1226, em que, mais uma vez apresentou as razões que entende justificar o reconhecimento da improcedência do lançamento, as quais serão, na medida que tenham interesse para o presente julgamento, detalhadas no curso do voto a seguir.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Após breve síntese histórico da celeuma administrativa, a defesa passa a tratar propriamente de suas razões.

### **Nulidade da decisão recorrida. Necessidade de realização de perícia.**

#### **Das Nulidades do Lançamento Fiscal – Ausência de Demonstração das Bases de Cálculo e Impossibilidade de Lançar de Ofício Valores que Foram Constituídos pelo Próprio Contribuinte em GFIP.**

Nos dois temas acima, a defesa aponta as razões que entende justificar o reconhecimento da nulidade da Decisão recorrida e da Autuação.

Contudo, deixo de tecer maiores considerações sobre a argumentação da defesa, por conta do que prevê o §3º do art. 59 do Decreto 70235/72<sup>1</sup>.

### **Da Opção Válida da Recorrente pelo Regime Substitutivo da CPRB no ano de 2017**

Afirma o recorrente que antes mesmo do período ora sob análise, já vinha sendo tributada pela CPRB e que, mesmo assim, por excesso de formalismo, o Fisco entendeu que não teria realizado a opção para o ano de 2017.

Sustenta que o fato de não haver débito declarado em DCTF ou pagamento para o período em questão não constitui motivo hábil para a desconsideração da opção, já que declarou o débito e manifestou expressamente sua opção pelo regime substitutivo na GFIP do período, além de promover tal registro no EFD Contribuições.

Aduz que em todas as notas fiscais emitidas no período há retenções realizadas sob alíquotas próprias da CPRB, o que se considera antecipação do tributo devido.

Ademais, alega que o débito apurado para o mês de janeiro de 2017 foi extinto por compensação.

Restando suficientes a síntese acima para análise do presente tema, é certo que assim se manifestou a Autoridade lançadora:

3.6. Importante, portanto, ressaltar que o contribuinte auditado, no período analisado (01/2017 a 12/2017), é obrigado ordinariamente ao recolhimento da contribuição sob o

---

<sup>1</sup> § 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.

regime de incidência sobre a folha de pagamento, tendo a **faculdade** de substituir a base de cálculo e a alíquota nos moldes da CPRB se o fizer por meio de opção expressa, que se dá pelo pagamento. Não recolhendo a contribuição sobre a receita relativa ao mês de janeiro, automaticamente a empresa está optando por se manter na sistemática ordinária (contribuição patronal sobre folha de pagamento). E essa opção é irretratável para todo o ano-calendário. (Grifos do original – fl. 459)

Embora, em momento posterior, o Agente Fiscal demonstre como deveria ser o procedimento de opção, com apresentação de DCTF e recolhimento do tributo devido, é possível asseverar que a autuação decorre da falta do pagamento da CPRB apurada no mês de janeiro de 2017, tudo em razão que é exatamente este o preceito contido na Lei 12.546/2011, a saber:

§ 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.

A vinculação do Fisco aos termos da Lei é irrepreensível, já que estamos diante de atividade plenamente vinculada, tanto que, no exercício do seu mister, emitido a Solução de Consulta Interna COSIT nº 14/2008, que restou assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. OPÇÃO PELO REGIME POR MEIO DE PAGAMENTO EM ATRASO. IMPOSSIBILIDADE. 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.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, art. 9º, § 13.

No corpo da referida SCI consta:

12. O contribuinte é obrigado ao recolhimento da contribuição na forma ordinária, sob o regime de incidência sobre a folha, tendo a faculdade de substituir a base de cálculo e a alíquota nos moldes da CPRB se o fizer por meio de opção expressa, que se dá pelo pagamento. A contrário senso, ao não realizar essa opção, não recolhendo a contribuição sobre a receita relativa ao mês de janeiro, automaticamente a empresa está optando pela sistemática ordinária. E essa opção é irretratável para todo o ano-calendário.

13. Além disso, permitir o pagamento em atraso para caracterizar a opção pelo regime seria admitir que o contribuinte tem a opção por prazo ilimitado, o que não só afrontaria o espírito da norma como levaria à total falta de controle e planejamento por parte do órgão de fiscalização, como minuciosamente colocado pelo consultante.

A Decisão recorrida caminhou absolutamente alinhada à SCI em testilha, tudo para concluir:

Com base no dispositivo legal e no entendimento da RFB acima referidos, aos quais a autoridade administrativa encontra-se vinculada, conclui-se que não realizado o pagamento do mês de janeiro de cada ano até o dia 20 do mês subsequente, prazo de vencimento da CPRB (artigo 9º, inciso III, da Lei nº 12.546/2011 c/c alínea “b” do inciso I do artigo 30 da Lei nº 8.212/91) a empresa automaticamente estará informando que optou pela sistemática ordinária.

Conforme explicitado no Relatório Fiscal, no caso presente, a Fiscalização constatou que a empresa não recolheu a CPRB do mês de janeiro de 2017 e, portanto, não optou pela CPRB relativamente ao ano de 2017.

Ocorre que, após constatar que a legislação que tratava da opção pela tributação do IRPJ incidente sobre o Lucro Presumido, houve nova avaliação do Fisco sobre a matéria em comento, resultando na emissão da SCI Cosit nº 3/2022, da qual merecem destaque os seguintes excertos:

(...)

13. Entende-se que os fundamentos estabelecidos na Solução de Consulta Interna Cosit nº 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).

(...)

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:

(...)

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. Cumpra reformar, integralmente, a Solução de Consulta Interna nº 14, de 2018.

No caso dos autos, não há dúvidas de que o contribuinte não apresentou DCTF ou PERDCOMP no mês de janeiro de 2017, instrumentos que apresentam caráter de confissão de dívida, a partir dos quais os débitos declarados são plenamente exigíveis, podendo, inclusive, ser inscritos em Dívida Ativa da União.

Não obstante, não parece razoável que uma empresa que já vinha sendo tributada pela contribuição previdenciária a partir de sua receita bruta e que assim permaneceu nos meses de fevereiro a dezembro do ano em tela, recolhendo, declarando e compensando, possa ter toda sua estrutura tributária alterada por uma alegada falta de pagamento de um único mês, pagamento este que, ressalte-se, ainda que por meio de antecipação foi devidamente recolhido, conforme se vê nas notas fiscais anexadas em fl. 801 e ss.

Pode-se até dizer que a retenção em tela não configura propriamente o *pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais* nos exatos termos da SCI acima atachada. Contudo, trata-se de entendimento do qual discorda este relator, já que a retenção se dá pela tomadora dos serviços a quem cabe a promoção do recolhimento mediante documento próprio para tal fim, utilizando código próprio e informando o CNPJ da prestadora do serviço, sendo certo que há notas indicando que a retenção se deu em no percentual previsto para as prestadoras de serviço optantes pela CPRB, 3,5%.

Ademais, se a própria Receita Federal adotou entendimento mais flexível em relação à opção pela CPRB, exatamente por não haver motivos que justificassem tratamento diferenciado àquele dispensado aos optantes pelo IRPJ calculado sobre o Lucro Presumido, s.m.j., não poderia esta Turma de julgamento usar critérios diferenciados para avaliar questões com essências semelhantes.

Lembro que a ocorrência de retenção de tributo na fonte a título de antecipação do devido tem sido considerada por este Colegiado como um recolhimento regular para fins de fixação do marco inicial para contagem, no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, do prazo decadencial a que alude §4º do art. 150 da Lei 5.172/66 (CTN).

Portanto, o que se tem é que o contribuinte promoveu recolhimentos mediante retenção e deixou de informar débitos em DCTF no mês de janeiro de 2017 e, ainda, deixou de formalizar a compensação informada em GFIP por meio de PERDCOM.

Ora, o débito não declarado em DCTF pode e deve ser objeto de lançamento de ofício, com as penalidades previstas em lei para situações desta natureza, sendo certo que, em sua apuração, os valores antecipados a título de retenção devem ser considerados.

Na mesma esteira, a compensação que não tenha utilizado o programa PERDCOM deve ser considerada não declarada, nos termos do §1º do art. 46 da IN RFB 1.300/2012, com a adoção das ações correspondentes a tal situação.

Portanto, avaliando a questão sob o mesmo prisma da interpretação dada pela Cosit na SCI 03/2022, quando considerou que “*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*”, entendo que, por haver sanções próprias, a compensação efetuada unicamente em GFIP e a falta de declaração do débito apurado em DCTF não resultam na preclusão do direito de exercício de opção.

Fica a ressalva de que a conclusão firmada no parágrafo precedente objetiva apenas uma reflexão, mas em nada altera a juízo acerca da situação posta nos autos, já que, conforme dito alhures, o motivo do Agente fiscal ter considerado que o contribuinte não fez a opção pelo regime substitutivo foi a ausência de pagamento para janeiro de 2017 e, considerando todo o acima exposto, entende este Relator que se trata de acusação insubsistente, já que há elementos nos autos que apontam antecipação do pagamento por meio de retenção de 3,5% incidente sobre os serviços prestados, exatamente o percentual previsto na citada lei nº 12.546/2011.

Note que não se está a afirmar que o valor recolhido teria sido suficiente à extinção integral do débito, pois não há nos autos tal discussão e levantar tal questão neste momento processual seria inovar o litígio estabelecendo exigência da qual não poderia o contribuinte se defender, já que estamos no curso do julgamento em 2ª Instância administrativa.

O fato é que, quanto à suficiência do pagamento efetuado mediante retenção, não há indicativo expresso de que o recolhimento, para fins de opção, deve ser integral. Mas resta evidente que, caso se considere que há necessidade de recolhimento da totalidade do débito apurado, frise-se, pelo contribuinte, neste caso, em que este detém créditos previdenciários aptos a compensação e informou tal encontro de contas em GFIP, a avaliação deveria ocorrer sobre tal apuração e não se limitar a dizer que a opção pela CPRB se dá unicamente pelo pagamento do tributo no período, sendo certo que, conforme já dito acima, seriam aplicáveis as normas punitivas relacionadas a eventuais falhas no processo de formalização da compensação ou da falta de declaração de DCTF.

Portanto, dou provimento ao recurso voluntário para considerar regularmente manifestada pelo contribuinte sua opção pela CPRB no ano de 2007, do que resulta a perda de objeto dos demais questionamentos veiculados na peça recursal.

### **Conclusão**

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo