



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720793/2023-84
ACÓRDÃO	2102-004.384 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BOTICARIO PRODUTOS DE BELEZA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/08/2021

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). ENQUADRAMENTO INDEVIDO. LANÇAMENTO SOBRE FOLHA DE PAGAMENTO.

Não sendo comprovada pelo contribuinte que sua atividade principal está sujeita à desoneração promovida pela CPRB, são devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos.

DEDUÇÃO DE CPRB. CRÉDITOS PRÓPRIOS. POSSIBILIDADE.

O recolhimento indevido a título de CPRB pode ser deduzido de contribuição patronal sobre a folha de pagamentos CPRB por se tratar de créditos da própria empresa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar o aproveitamento dos valores recolhidos a título de CPRB.

Assinado Digitalmente

Carlos Marne Dias Alves – Relator

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca (substituto[a] integral), Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão 106-046.498 – 15ª TURMA/DRJ06, de 02 de maio de 2024, que julgou a IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE e o MANTEVE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O Auto de Infração (AI) é referente a contribuições previdenciárias devidas nos termos do art. 22, I e III, da Lei nº 8.212, de 1991, do período de 01/2019 a 08/2021, em razão da declaração em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP) de ajustes indevidos da desoneração prevista na Lei nº 12.546, de 2011, que instituiu a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

Conforme Relatório Fiscal (folhas 9 a 20), os ajustes indevidos da desoneração foram declarados no campo “compensação” em GFIP pela pessoa jurídica LOURABE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS E DE ESCRITÓRIO LTDA, que foi sucedida pela BOTICÁRIO PRODUTOS DE BELEZA LTDA. (sujeito passivo).

O contribuinte informou que os valores das compensações declaradas em GFIP eram decorrentes do previsto no §9º do art. 9º da Lei 12.546/11, que trata da desoneração vinculada ao enquadramento na CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas), no entanto a CNAE da empresa não gerava direito à opção pela CPRB por falta de previsão em lei.

De acordo com os autos, verificou-se que a atividade preponderante da sucedida não estava sujeita à opção pela CPRB, visto que as atividades prestadas pelos segurados a ela vinculados foram principalmente de: contadores e afins; administradores; escriturários em geral, agentes, assistentes e auxiliares administrativos; profissionais de recursos humanos e economistas, conforme Classificações Brasileiras de Ocupações (CBO) informadas em GFIP, que corresponde à CNAE 8211-3/00.

A atividade preponderante do contribuinte não corresponde àquelas previstas no inciso I do Art. 7º da Lei 12.546/2011 (empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008), tendo em vista à pequena quantidade de trabalhadores envolvidos nas atividades que geravam direito ao enquadramento.

Sendo assim, foi considerada indevida a opção da sucedida pelo regime CPRB instituído pela Lei nº 12.546/2011.

O resumo do Relatório Fiscal e dos argumentos de Impugnação, constam do Acórdão 106-046.498 – 15ª TURMA/DRJ06, de 02 de maio de 2024 (folhas 643 a 657), que teve a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/08/2021

AJUSTE INDEVIDO EM GFIP RELATIVO À CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). LANÇAMENTO.

Não sendo comprovada pelo contribuinte que sua atividade principal está sujeita à desoneração promovida pela CPRB, são devidas as contribuições previdenciárias normais, incidentes sobre a folha de pagamentos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do acórdão supracitado, o recorrente apresentou Recurso Voluntário (folhas 673 a 713), reforçando as mesmas alegações da peça de Impugnação.

Os principais argumentos apresentados pela recorrente foram:

1. Preliminares de Nulidade do Lançamento Fiscal:

a) Vício de Motivação da Acusação Fiscal -a recorrente alega que a Autoridade Fiscal e a DRJ não consideraram a efetiva atividade da empresa, que era a prestação de serviços de "CONTACT CENTER", na área de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), responsável pela maior parte da sua receita. Argumenta que os critérios de CNAE e CBO são meramente formais e não devem se sobrepor à verdade material da atividade efetivamente exercida. A fiscalização não teria considerado a grande quantidade de profissionais de TIC na empresa, utilizando uma interpretação equivocada dos conceitos de "atividade preponderante" (aplicável ao GILRAT) e "atividade principal" (ligada à geração de receita e relevante para a CPRB).

b) Nulidade do Lançamento por Ausência de Liquidez e Certeza - argumenta que o lançamento fiscal é nulo por não ter abatido os valores já recolhidos a título de CPRB no cálculo das contribuições patronais.

2. No Mérito:

c) Reafirma que a Lei nº 12.546/2011 instituiu a CPRB para desonerar a folha de salários de determinados setores, incluindo a atividade de "CONTACT CENTER"/"CALL CENTER", independentemente do CNAE da empresa. Alega que não deveria ser considerado a CNAE, mas sim a atividade efetivamente exercida e considerada a documentação contábil que comprova a origem da receita. Mesmo que o CNAE fosse relevante, defende a primazia da "verdade material" (atividade real) sobre a "forma" (CNAE). Argumenta também que a Solução de Consulta COSIT nº 269/2014, citada pelo Fisco, é inaplicável ou, se aplicada, corrobora a necessidade de observar a execução efetiva do serviço.

d) Necessidade de Abatimento dos Valores de CPRB Pagos (Subsidiário ao Mérito) e solicita o abatimento integral dos valores já pagos.

Este é o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Carlos Marne Dias Alves**, Relator

Juízo de admissibilidade

Após realizado o juízo de validade do procedimento e verificado que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do presente Recurso Voluntário.

1) Preliminares

A recorrente alega que haveria nulidade do lançamento por vício de motivação da Acusação Fiscal e por ausência de liquidez e certeza.

Quanto ao vício de motivação, a recorrente alega que não foi considerada a efetiva atividade por ela exercida, correspondente a “atividades operacionais, implementando tecnologia e inovação na automação de processos, com o objetivo de aumentar a agilidade, produtividade e qualidade nos processos”.

Segundo a recorrente, houve prestação de serviços de “CONTACT CENTER”, conforme discriminado nas notas fiscais apresentadas. Sua receita principal corresponde a serviços na área de Tecnologia da Informação e Comunicação”, que são desonerados por força do disposto no art. 7º, I, da Lei nº 12.546, de 2011.

Alega que a Fiscalização lhe imputou “atividade preponderante” diversa, sem apresentar outros questionamentos sobre as atividades realizadas, desconsiderando seu direito à opção pela CPRB.

Pois bem.

Da análise dos autos, verifica-se a inexistência de qualquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 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.

A recorrente alega que haveria nulidade dos atos administrativos por falta de motivação.

De acordo com o Auto de Infração (folhas 2 a 8) e o Relatório Fiscal (folhas 9 a 20), as autuações foram lavradas por Auditor Fiscal competente e em pleno exercício de suas funções. Verifica-se também que estavam presentes todos os requisitos indispensáveis para a sua validade, mencionados no artigo 10 do Decreto n.º 70.235, portanto, os elementos imprescindíveis para o pleno exercício do direito da ampla defesa pelo contribuinte.

Não há que se falar em nulidade quando a exigência fiscal se sustenta em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição da legislação e dos fatos suficientes para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbrando nos autos a ocorrência de preterição do direito de defesa.

Os atos e termos foram lavrados por pessoa competente, com a devida indicação dos motivos e da motivação, dos dispositivos legais e normativos infringidos, bem como daqueles determinantes da penalidade aplicada, os quais estão devidamente indicados nos Relatórios Fiscais.

Além disso, foi dada ciência dos atos processuais ao contribuinte, ao qual foi concedido prazo para manifestação, tendo sido, desta forma, observados os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, bem como as normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

Especificamente, em relação à motivação, verifica-se que, ao contrário do alegado, este elemento foi detalhadamente indicado no Relatório Fiscal.

A Auditoria apontou quatro razões para considerar indevida a opção pela CPRB:

- 1) CNAE informada na GFIP não sujeita à CPRB (itens 2.9 e 2.10 do Relatório Fiscal);
- 2) CBO dos segurados informados em GFIP (itens 2.12 a 2.14 do RF);
- 3) discriminação dos serviços nas notas fiscais emitidas, configurando serviços administrativos não sujeitos à CPRB, conforme código da atividade constante das referidas notas (item 2.15 do RF); e
- 4) afirmação do sujeito passivo de prestar serviços de atividades operacionais, conforme item 3 do doc. 6 (item 2.16 do RF).

Destarte, a motivação do lançamento foi devidamente explicitada.

Quanto às alegações de ausência de liquidez e certeza da exigência em decorrência da não dedução dos recolhimentos efetuados a título de CPRB, estas alegações serão analisadas no mérito.

Não assiste razão à recorrente.

2) Mérito

a) Da atividade Principal

A recorrente alega que sua atividade principal está sujeita à contribuição substitutiva da Lei nº 12.546, de 2011.

Pois bem.

De acordo com a decisão recorrida, em se tratando de CPRB, não há que se falar em atividade preponderante, nos termos da legislação da contribuição prevista no inciso II do art. 22

da Lei nº 8.212, de 1991, mas em atividade principal, que corresponde àquela da qual advém a maior parte da receita do contribuinte.

O contribuinte, em resposta à intimação fiscal, informou estar sujeito à CPRB em razão do disposto no artigo 9º, §9º, da Lei nº 12.546, de 2011, que assim dispõe:

Art. 9º Para fins do disposto nos art. 7º e 8º desta Lei: (...)

§ 9º As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não lhes sendo aplicado o disposto no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

Assim, a sujeição do contribuinte à CPRB decorre da CNAE relativo à atividade principal exercida, cujo código deve ser declarado em GFIP.

De acordo com a 21ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, a pessoa jurídica do contribuinte tinha por objeto:

- a) Serviços de teleatendimento;
- b) Serviços combinados de escritório e apoio administrativo; e
- c) Serviços de consultoria e assessoria em gestão empresarial”.

Os serviços administrativos e de escritório, CNAE 8211-3, e os serviços de consultoria e assessoria em gestão empresarial, CNAE 7020-4/00, não se sujeitam à CPRB, como mencionado no RF. Somente os serviços de teleatendimento, CNAE 8220-2, estariam sujeitos à contribuição substitutiva.

De acordo com a decisão recorrida e a Solução de Consulta nº 69 da COSIT, de 2015, os serviços de “CALL CENTER” E “CONTACT CENTER” se enquadram na mesma subclasse da CNAE 8220-2/00, de atividades de teleatendimento, que se sujeitam à desoneração da Lei nº 12.546, de 2011, e estão sujeitos à incidência da CPRB.

A recorrente alega que suas notas fiscais discriminam como prestados os “serviços de CONTACT CENTER”, o que comprovaria que sua atividade principal se refere à prestação desses serviços, sujeitos à CPRB.

Porém, a fiscalização apurou que, na discriminação dos serviços contidos nas notas fiscais apresentadas, constam tanto serviços de “CONTACT CENTER” como serviços de “Varejo ágil/Assessoria/Consultoria”, que constituem duas atividades distintas e previstas no contrato social do contribuinte, sendo que a primeira está sujeita à CPRB e a segunda não.

A Auditoria apontou como indicadores da prestação de serviços ligados ao CNAE 8211-3 e ao CNAE 7020-4, os códigos de atividades contidos nas referidas notas fiscais.

Não se pode concluir, no caso, tão somente a partir da discriminação de serviços contida nas notas fiscais apresentadas, que a receita principal do contribuinte se relaciona a uma atividade sujeita à CPRB.

De acordo com os autos, os motivos que induziram a fiscalização a descaracterizar a CPRB e levaram à contribuição sobre a folha de pagamento foram os seguintes:

- a) O contribuinte informou, para todo o período de apuração, o código CNAE 8211-3, em GFIP, que é uma declaração que constitui documento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, nos termos do disposto no §2º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991. Sendo que, em nenhum momento, alegou o preenchimento errôneo da declaração, do que se pode depreender que o código foi informado corretamente;
- b) O contribuinte declarou, em GIFFP, a CBO da maioria dos empregados como pertinentes à atividade do CNAE 8211-3, atividade não desonerada, superando os empregados ligados a outras atividades (CNAE 7020-4 e CNAE 8220-2), tanto em termos de remuneração, quanto em relação ao número de empregados (doc.26 e doc. 27 do RF).
- c) A CNAE de atividade não desonerada para todo o período de apuração consta da EFD.
- d) De acordo com a ECF (Escrituração Contábil Fiscal) toda a receita advém de uma única atividade econômica, CNAE 8211-3.
- e) O contribuinte não fez juntada de documento contábil para comprovar sua receita e seus argumentos capazes de modificar a decisão de primeira instância.
- f) Não houve retificação das declarações capazes de comprovar suas alegações.

Destarte, não entendo que não há elementos suficientes para comprovar que a prestação de serviços de “CONTACT CENTER” é a sua atividade principal e sujeita à CPRB.

Não assiste razão à recorrente.

b) Do abatimento dos valores pagos

De acordo com a decisão recorrida, não foram considerados os recolhimentos efetuados a título de CPRB na apuração dos valores devidos, devido ao fato de o lançamento se ater aos valores de contribuições previdenciárias não confessados como devidos pelo sujeito passivo, conforme art. 37 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado

auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Considerando os ajustes de desoneração declarados pelo contribuinte em GFIP, no campo “compensação”, deixaram de ser declarados os valores das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, as quais por isso foram lançadas.

Assim, caso houvessem sido declaradas as referidas contribuições e não tivesse havido o seu recolhimento, não seria lavrada a autuação, sendo procedida a sua cobrança. De outro modo, não sendo as contribuições declaradas, mas havendo recolhimentos da mesma espécie, em valor superior ao declarado, o contribuinte seria intimado a prestar esclarecimentos e proceder à retificação das declarações, se fosse o caso.

O entendimento da Autoridade Fiscal foi que essa não poderia deduzir, dos valores apurados, os valores recolhidos a título de CPRB.

Porém, existem julgados precedentes recentes no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscal (CSRF) no sentido de ser possível a dedução dos valores recolhidos indevidamente a título de CPRB, a saber:

Número do processo: 15504.727233/2018-97

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Data da sessão: 18/06/2024

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2014 a 30/11/2015 CONTRIBUINTE SUJEITO À CPRB. DEDUÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS NOS TERMOS DOS INCISOS I E III DA LEI Nº 8.212, DE 1991. CRÉDITOS PRÓPRIOS. POSSIBILIDADE. O recolhimento indevido da contribuição patronal sobre a folha de pagamentos pode ser deduzido da CPRB por se tratar de créditos da própria empresa.

Número da decisão: 9202-011.315

Número do processo: 11634.720164/2018-54

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Data da sessão: 20/08/2024

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 (...) APROVEITAMENTO DE VALORES RECOLHIDOS. IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO QUANTO AO MONTANTE DEVIDO APURADO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS RECOLHIDAS COM BASE NA RECEITA BRUTA (CPRB) CONSIDERADAS INDEVIDAS PELA AUTORIDADE LANÇADORA QUE ENTENDE CORRETO A EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA FORMA ORDINÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS E OUTRAS REMUNERAÇÕES A QUALQUER TÍTULO. ABATIMENTO DO QUE FOI RECOLHIDO. POSSIBILIDADE E DEVER LEGAL QUE NÃO SE CONFUNDE COM O INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. DEDUÇÃO COMO MEIO DE IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO DE

OFÍCIO A SER TRATADO NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MERO CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO MONTANTE DEVIDO. REVISÃO, CORREÇÃO, RETIFICAÇÃO E EXIGÊNCIA NO ÂMBITO DE COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE LANÇADORA. O aproveitamento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta relativamente ao período fiscalizado não se confunde com o instituto da compensação tributária, que, como sabido, é regida e submete-se a toda uma sistemática própria prescrita nos termos e condições da legislação tributária de regência. O aproveitamento (ou abatimento) é meio de impugnação do lançamento de ofício a ser tratado no contencioso administrativo fiscal. A pretensão é de correta aplicação do critério de apuração do montante devido, podendo, também, ser conhecido como abatimento ou dedução, não se confundindo com a compensação tributária, que é objeto de procedimento próprio. É da competência da autoridade lançadora, inclusive sendo dever de ofício vinculado e obrigatório, a revisão, a correção e a retificação de declarações do contribuinte – em amplo poder de fiscalizar e corrigir a conduta deste –, e, ainda, a constituição da exigência da obrigação tributária. Todas essas medidas podem se verificar no lançamento de ofício e, uma vez notificado o sujeito passivo, este pode impugnar pontos do procedimento que entenda equivocados, inclusive o não aproveitamento ou abatimento ou dedução dos valores recolhidos, ainda que declarados e recolhidos sob outros títulos e códigos quando a motivação do lançamento identifica tais situações e fundamenta um objetivo do contribuinte de pôr em erro a autoridade fiscal que explica os fatos efetivamente ocorridos e procede com o lançamento. A lógica da autuação fiscal condiciona e motiva o aproveitamento como critério de apuração do montante devido para redução dos valores já recolhidos.

Número da decisão: 9202-011.422

Destarte, é possível o aproveitamento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta relativamente ao período fiscalizado, o que não se confunde com o instituto da compensação tributária.

Para a correta apuração do montante devido, pode ser abatido ou deduzido o valor para indevidamente, o que não se confunde com a compensação tributária, que é objeto de procedimento próprio.

Assiste razão à recorrente.

Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER o Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares, e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL, permitindo a dedução dos valores recolhidos a título de CPRB.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Carlos Marne Dias Alves

DOCUMENTO VALIDADO