



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



**Processo nº** 10380.730673/2018-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-011.256 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de outubro de 2023  
**Recorrente** B&Q ENERGIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2201-011.256 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10380.730673/2018-51

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 295/321) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA) de fls. 270/287, que julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, não reconhecendo o direito creditório pleiteado pelo contribuinte, em compensações relativas à Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CRPB) através das GFIP do período de 01/2016 a 13/2016, por não restar demonstrada a certeza e liquidez dos créditos abatidos das contribuições previdenciárias declaradas devidas nas mesmas.

## Do Despacho Decisório

Do teor do Despacho Decisório nº 255/2018 – ECPRV - Equipe Regional de Auditoria de Crédito Previdenciário - São Luís – MA, extraem-se as seguintes informações (fls. 36/46):

- Ao apreciar as compensações previdenciárias efetuadas pelo contribuinte através das GFIP do período de 01/2016 a 13/2016, as mesmas foram consideradas indevidas em procedimento de auditoria interna, porquanto não ficou demonstrada a certeza e liquidez dos créditos abatidos das contribuições previdenciárias declaradas devidas nessas GFIP.
- A GFIP, a exemplo da DCTF, constitui instrumento de confissão de dívida, podendo-se proceder à sua imediata inscrição em Dívida Ativa da União (DAU) em caso de não pagamento no prazo estipulado na legislação, consoante disposições contidas no Decreto-Lei nº 2.124 de 13 de junho de 1984, da Lei nº 8.212 de 1991 e do Decreto nº 3.048 de 1999.
- Quando a lei ordinária reconhece como constituído o crédito tributário pela informação, declaração ou confissão do montante devido, fruto de apuração pelo próprio sujeito passivo, nada mais faz que confirmar uma situação de fato, concedendo ao crédito o status de liquidez e certeza, sem prejuízo de eventual discordância por parte do Fisco.
- Não homologadas as compensações declaradas pelo contribuinte nas GFIP, há que se atender ao disposto na Lei nº 8.212 de 1991, artigo 89, § 9º, que determina a cobrança dos valores indevidamente compensados acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430 de 1996.
- Foi anexado aos autos a Planilha Compensação - Glosa, que informa o valor da glosa em cada competência e em cada estabelecimento. O valor da glosa corresponde à contribuição patronal previdenciária, resultado da multiplicação entre o valor da remuneração (segurados e contribuintes individuais) e a alíquota de 20% (fl. 45).

Abaixo segue reproduzida ementa do referido despacho (fl. 36):

Assunto: Compensação de Contribuições Previdenciárias na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. OPÇÃO PELO REGIME POR MEIO DE PAGAMENTO EM ATRASO. IMPOSSIBILIDADE.

Período: 01/2016 a 13/2016

Ementa:

A certeza e liquidez do crédito é condição imposta por lei aos créditos aproveitados pelo sujeito passivo na compensação tributária.

Não se homologa compensação declarada em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) alicerçada em crédito não comprovado.

A homologação tácita de compensação declarada em GFIP só se efetiva em relação à qual tenha transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos contado da data de entrega da declaração à RFB.

Compensações não homologadas

### Da Manifestação de Inconformidade

Devidamente cientificado do Despacho Decisório em 21/12/2018 (fl. 50), o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 22/01/2019 (fls. 69/90), acompanhada de documentos (fls. 91/110), com os seguintes argumentos de acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fls. 273/278):

(...)

#### Da manifestação de Inconformidade.

A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório em 24/12/2018 e apresentou manifestação de inconformidade (fls. 69/90) em 22/01/2019 articulando em síntese os seguintes fatos e fundamentos jurídicos:

#### Da tempestividade.

Alega a defesa que a intimação eletrônica da decisão lhe foi enviada na data de 21/12/2018, iniciando-se o prazo de 30 dias para apresentação de manifestação de inconformidade no primeiro dia útil seguinte, 24/12/2018, e findando-se no dia 22/01/2019, data desta manifestação, que é tempestiva, portanto.

#### Da reunião com o processo nº 10380-731.052/2018-95.

Requer a impugnante a reunião deste processo ao processo nº 10380- 731.052/2018-95 que trata de aplicação de multa isolada em razão da decisão de não homologação da compensação, para julgamento simultâneo desta Manifestação de Inconformidade e da impugnação daquele Auto de infração, nos termos do art 116 do Decreto nº 7.574/2011 e § 2º, do art. 135, da IN nº 1.717/2017.

#### Da síntese do despacho decisório.

Aduz a contribuinte que trata-se de manifestação de inconformidade em face de despacho decisório nº 255/2018, que não homologou compensações declaradas nas GFIP do ano de 2016 (01/2016 a 13/2016), no valor originário total de R\$ 5.048.091,19 (cinco milhões, quarenta e oito mil, noventa e um reais e dezenove centavos).

O fundamento essencial para a decisão foi o seguinte:

“Item 9. Considerando que a opção pelo regime substitutivo da CPRB se efetiva, para os anos de 2016 e seguintes, por meio do pagamento no prazo de vencimento da contribuição incidente sobre a receita, 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, **conforme previsto no § 13, do art. 9º da Lei nº 12.546/2011, inciso II do § 6º do art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.436/2013 e Solução de Consulta Interna - Cosit, nº 14, de 05/11/2018, a opção da empresa não se efetivou, visto não ter sido efetuado no prazo de vencimento (19/02/2016) o pagamento da contribuição**

**incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de 2016.** Foram apurados, por conseguinte, os valores indevidamente compensados em GFIP, referentes à contribuição patronal previdenciária. (g.n.)”

Em suma, a auditoria considerou indevidas as compensações previdenciárias efetuadas pelo contribuinte, através das GFIP do período de 01/2016 a 13/2016, por entender não terem sido demonstradas certeza e liquidez dos créditos abatidos das contribuições previdenciárias declaradas devidas nas GFIP.

Ressalte-se que, pelo mesmo fundamento acima, houve ainda a aplicação de multa isolada, no percentual de 150%, o que corresponde ao valor de R\$ 7.572.136,75 (sete milhões, quinhentos e setenta e dois mil, cento e trinta e seis reais e setenta e cinco centavos), por suposta (e inexistente) "falsidade da declaração" da compensação, com fundamento no §10, do art. 89, da Lei nº 8.212/91 (processo nº 10380-731.052/2018-95), além da formalização de representação fiscal para fins penais (processo nº 10320-725.386/2018-34), que serão objeto de impugnação específica.

#### **Dos fatos.**

Ressaltou a defesa que a norma prevista no § 13, art. 9º da Lei 12.546/2011 que versa sobre a opção pela tributação substitutiva não exige o recolhimento no vencimento, não havendo impedimento algum para que seja feita a opção com o recolhimento em atraso, tema que será tratado adiante, em tópico específico:

Lei 12.546/2011:

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

§ 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)(Vigência)

No caso em tela, o contribuinte informou que exerceu a opção pela manutenção na desoneração da folha, tendo efetuado o lançamento da CPP no campo compensação da GFIP (DOC. 03) e o recolhimento da CPRB por meio de DARF, com código de receita 2985, referente ao período de apuração 31/01/2016, na data de 03/12/2018 (DOC. 04). Houve ainda retificação da DCTF de 2016, na data de 23/10/2018, onde constam os débitos referentes à CPRB (DOC. 05).

Acrescentou a defesa que a opção pelo recolhimento da CPRB foi feita exatamente porque era um regime menos oneroso para o contribuinte, pois representava uma redução de quase R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) em relação à CPP no exercício de 2016.

Salientou que o recolhimento e a retificação mencionados foram feitos espontaneamente, pois a perda da espontaneidade ocorreu na data de 05/12/2018, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal - do qual o contribuinte tomou conhecimento em 06/12/2018, onde constou expressamente a informação de que "o início do presente Procedimento Fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo conforme determina o art. 7º, §1º, do Decreto nº 70.235, de 1972".

Ressaltou a defesa que o débito referente à CPRB de 2016 foi integralmente incluído no parcelamento objeto da Lei nº 13.496/2017- PERT (DOC. 06), que está em dia.

Aduziu a impugnante que o recolhimento em atraso não decorreu de simples vontade do contribuinte. Mesmo cumprindo a obrigação acessória (lançamento no campo compensação da GFIP do valor da CPP, indicando a opção pela CPRB), o contribuinte não teve condições econômicas e financeiras para efetivar o recolhimento da CPRB no prazo do vencimento, vendo-se obrigado a ter que fazer verdadeira "escolha de Sofia", tendo optado, naquele momento, por realizar o pagamento de seus funcionários e fornecedores, preterindo o recolhimento da CPRB devida, ciente de que em momento posterior parcelaria o débito, o que ocorreu como já informado. Esta medida não se deu

por negligenciar o recolhimento da contribuição, mas para não prejudicar o próprio funcionamento da empresa.

Assim, mesmo com o recolhimento em atraso da CPRB referente à competência janeiro/2016, a opção pela CPRB foi efetivada, o que se deu, além do recolhimento, com o lançamento no campo compensação da GFIP do valor da CPP, devendo ser homologada a compensação.

**Da inaplicabilidade retroativa ao caso em tela do entendimento exposto na solução de consulta interna - COSIT nº 14, de 05/11/2018. Ofensa ao princípio da segurança jurídica. Mudança de entendimento em relação a prática reiterada anteriormente adotada pelo fisco que atinge situação pretérita.**

Como visto, suscitou a defesa não há nas normas exigência de que o recolhimento ocorra no vencimento, não havendo impedimento algum para que seja feita a opção com o recolhimento em atraso. Assim, desde que haja o recolhimento em DARF da competência referente a janeiro/2016 com o código correto, indicando a opção pela CPRB, estará atendido o disposto na legislação.

Aduziu que essa sempre foi a prática adotada pelo Fisco, tendo sido sempre tolerada a opção feita com recolhimento em atraso. Exemplificou que, de forma análoga, é o que ocorre também com a opção pela tributação com base no lucro presumido, que segue a mesma sistemática aplicada à opção pela CPRB, nos termos do art. 26, da Lei nº 9.430/96.

Ocorre que, na data de 05/11/2018, foi editada a Solução de Consulta Interna nº 14 – COSIT.

Com base no entendimento exposto nesta Solução de Consulta Interna, a autoridade fiscal entendeu que a opção pelo regime substitutivo da CPRB somente teria se efetivado, para o ano de 2016 se a empresa tivesse efetuado o recolhimento no prazo de vencimento da CPRB referente a janeiro/2016 (19/02/2016). Como houve recolhimento em atraso, a empresa não teria efetivado a opção, trazendo o seguinte entendimento.

Entende a defesa, porém, que não é possível aplicar o novo entendimento da RFB, publicado em novembro/2018, retroativamente a fato ocorrido em fevereiro/2016, época em que a CPRB deveria ter sido recolhida no vencimento, caso se aplicasse o novel entendimento exposto na Solução de Consulta, mas não era o entendimento aplicado na época, que considerava válida a opção pelo regime tributário com o recolhimento em atraso, o que, ressalte-se, permanece sendo aceito em relação ao IRPJ, em sistemática semelhante, como já exposto, caracterizando-se claramente a prática reiterada, nos termos do art. 100, III, do CTN.

Alega que a alteração de práticas reiteradas no âmbito do Fisco não pode retroagir para atingir aqueles que, antes dessa alteração, praticaram atos ou possuíam pedidos administrativos pendentes dentro da sistemática anteriormente considerada válida, sendo vedada, ainda, a aplicação de qualquer penalidade, nesses casos.

Cita escólio de Hugo de Brito Machado.

**Da lacuna da lei. Da interpretação finalística da lei. Da realização da opção por meio de norma cogente. Da afronta aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco.**

Como exposto, o contribuinte alegou que desde o início adotou os procedimentos para efetivar a opção pela CPRB, mas recolheu o DARF após o prazo de vencimento, por não possuir recursos financeiros para efetuar o pagamento na época (19/02/2016), quando foi obrigado a priorizar pagamento de pessoal e fornecedores.

Reiterou a defesa que opção pela CPRB representou uma economia para o contribuinte de quase R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) em relação à CPP no exercício de 2016 e que o débito referente à CPRB de 2016 foi integralmente incluído no parcelamento objeto da Lei nº 13.496/2017 - PERT, que estaria em dia.

Enfatizou que mesmo com o recolhimento em atraso da CPRB referente à competência janeiro/2016, a opção pela CPRB foi efetivada, o que se deu, além do recolhimento, com o lançamento no campo compensação da GFIP do valor da CPP. Jamais houve intenção do contribuinte de optar pelo regime de recolhimento da CPP.

Ressaltou que não havia vedação ao recolhimento em atraso, como já exposto no tópico anterior.

Observou que na documentação referente ao parcelamento foi permitido ao contribuinte incluir todo o débito da CPRB referente a 2016, o que caracteriza o aceite tácito do Fisco em relação à opção de contribuição feita pelo contribuinte.

Ressalvou que há na legislação em vigor uma lacuna quanto ao contribuinte que preencha os requisitos para a concessão da desoneração da folha de pagamento, mas que não consegue realizar o pagamento da quota ali indicada no prazo de vencimento. Exatamente por isso existe a Solução de Consulta, que foi publicada em novembro/2018. No momento da opção, início de 2016, entretanto, não havia nenhuma ilegalidade no ato do contribuinte, muito menos a ponto de obrigá-lo a se enquadrar em regime tributário mais gravoso.

Informou que **para suprir a lacuna é necessário interpretar e integrar a norma, para, essencialmente, adequá-la à sua finalidade.**

O CTN, em seu art. 108, adota expressamente a teoria das lacunas, e estabelece os meios de integração da norma. Assim, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará a analogia, os princípios gerais de direito tributário e de direito público e a equidade.

O §13 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 não traz vedação alguma ao recolhimento em atraso e também não disciplina o que ocorrerá nesses casos.

Reiterou a contribuinte que confirme a prática reiterada da RFB, como exaustivamente exposto no tópico anterior, sempre foi possível o recolhimento em atraso para fins de efetivação de opção por determinado regime tributário, como no caso da tributação pelo lucro presumido, por exemplo. Essa aplicação sempre foi também aceita para a CPRB e foi nessa prática reiterada que confiou o contribuinte.

No caso concreto, o contribuinte preencheu todos os requisitos previstos na Lei nº 12.546/2011 e no Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93/2011 para optar e gozar do benefício da desoneração da folha, mas está sendo compelido ao recolhimento da CPP por não ter recolhido a CPRB até a data de seu vencimento (19/02/2016), sem que houvesse previsão legal para essa exigência à época.

Entende que a norma, como está sendo aplicada pelo Fisco no caso concreto e na Solução de Consulta nº 14, de novembro/2018, caracteriza-se como verdadeira norma cogente, o que é vedado.

O entendimento sumulado no STF (Súmulas 70, 323 e 547) e no STJ (Súmula 127) segue a lógica de que o Fisco não pode se utilizar de meios indiretos para cobrança de tributos. Assim, a opção do contribuinte se dá pelo cumprimento da obrigação acessória de informar o Fisco que optou por determinado regime de tributação, sendo vedada a vinculação da opção ao pagamento do tributo.

Além disso, obrigar o contribuinte a enquadrar-se em regime mais oneroso, representaria um aumento de quase R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) de carga tributária, sem falar na absurda multa imposta. Essa prática configura clara **violação ao princípio da capacidade contributiva**, pois a cobrança desmedida e elevada acarreta na inviabilização das atividades da empresa.

Destacou que às contribuições previdenciárias se aplica o princípio da capacidade contributiva, como prevê o §1º do art. 145, e o §9º, do art. 195, ambos, da CF/88:

Restou assim que o contribuinte, que já vinha recolhendo CPRB em exercícios anteriores e realizando toda sua estratégia de custos com base nessa obrigação, vê-se compelido pelo fisco a recolher tributo por regime mais caro, podendo optar por outro

menos custoso, o que é absolutamente incompatível com o princípio da capacidade contributiva.

Enfim, não pode o Fisco utilizar-se da ausência de regulamentação para sujeitar o contribuinte a esse aumento de carga tributária, em valor muito superior ao que tem direito, que o beneficia e pelo qual optou. Muito menos condicionar a fruição de um benefício ao pagamento do imposto, caracterizando-se claramente o ato confiscatório por parte da Administração, o que é vedado pelo art. 150, IV, da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV- utilizar tributo com efeito de confisco;

Nesse sentido, citou jurisprudência.

Assim, deve ser reformada a decisão de não homologação, para ser considerada efetivada a opção pela CPRB com o lançamento da CPP no campo compensação da GFIP e com o pagamento do DARF referente à CPRB após o vencimento, conforme a normatização vigente à época e a finalidade da lei que instituiu a opção pelo benefício fiscal.

#### **Dos pedidos.**

Diante de todo o exposto, com o objetivo de evitar futura demanda judicial por ofensa a direito líquido e certo e, ainda, tendo sido demonstradas: a efetivação da opção pela CPRB, com o atendimento das obrigações acessórias, conforme exigia a normatização vigente à época; a inaplicabilidade ao caso concreto do disposto na Solução de Consulta interna nº 14 - Cosit, em razão da irretroatividade; as ofensas aos princípios de direito aqui abordadas e a finalidade da lei que instituiu a opção pelo benefício fiscal; requer seja acolhida a presente Manifestação de Inconformidade para o fim de reformar e afastar a decisão de não homologação da compensação, devendo ser considerada efetivada a opção pelo regime de recolhimento da CPRB e homologada a compensação.

Requer ainda a reunião deste processo ao processo nº 10380731.052/2018- 95, que trata de aplicação de multa isolada em razão da decisão de não homologação da compensação, para julgamento simultâneo desta Manifestação de Inconformidade e da Impugnação daquele Auto de Infração, nos termos do art. 116 do Decreto nº 7.574/2011 e § 2º, do art. 135, da IN nº 1.717/2017.

Protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos especialmente juntada posterior de documentos.

#### **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação da Manifestação de Inconformidade, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA), em sessão de 18 de junho de 2019, no acórdão nº 15-46.993, julgou a manifestação de inconformidade improcedente, não reconhecendo o direito creditório (fls. 270/287), conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 270):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. CPRB. OPÇÃO PELO REGIME POR MEIO DE PAGAMENTO EM ATRASO. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo regime da CPRB para o ano 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.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. REQUISITOS. CERTEZA E LIQUIDEZ.

A certeza e liquidez do crédito é condição imposta por lei aos créditos aproveitados pelo sujeito passivo na compensação tributária. Não se homologa compensação declarada em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) alicerçada em crédito não comprovado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

## Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão em 25/07/2019 (fl. 290) e, em 23/08/2019, interpôs recurso voluntário (fls. 295/321), acompanhado de documentos (fls. 322/516), em que repisa os mesmos argumentos da impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

1. DA TEMPESTIVIDADE
2. DA REUNIÃO COM O PROCESSO Nº 10380-731.052/2018-95
3. DA SÍNTESE DO ACÓRDÃO VERGASTADO
- 3.1. DO DESPACHO DECISÓRIO Nº 255/2018
- 3.2. DO ACÓRDÃO DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE
4. DOS FATOS
5. DO MÉRITO
- 5.1. DA INAPLICABILIDADE RETROATIVA AO CASO EM TELA DO ENTENDIMENTO EXPOSTO NA SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA — COSIT Nº 14, DE 05/11/2018 — OFENSA AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA — MUDANÇA DE ENTENDIMENTO EM RELAÇÃO A PRÁTICA REITERADA ANTERIORMENTE ADOTADA PELO FISCO QUE ATINGE SITUAÇÃO PRETÉRITA
- 5.2. DA LACUNA DA LEI — DA INTERPRETAÇÃO FINALÍSTICA DA LEI — DA REALIZAÇÃO DA OPÇÃO — NORMA COGENTE — DA AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (*sic*) E DO NÃO CONFISCO
6. DOS PEDIDOS

Diante de todo o exposto, com o objetivo de evitar futura demanda judicial por ofensa a direito líquido e certo e, ainda, tendo sido demonstradas: a efetivação da opção pela CPRB, com o atendimento das obrigações acessórias, conforme exigia a normatização vigente à época; a inaplicabilidade ao caso concreto do disposto na Solução de Consulta Interna nº 14 — Cosit, em razão da irretroatividade; as ofensas aos princípios de direito aqui abordadas e a finalidade da lei que instituiu a opção pelo benefício fiscal; requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar o Acórdão vergastado e afastar a decisão de não homologação da compensação, devendo ser considerada efetivada a opção pelo regime de recolhimento da CPRB e homologada a compensação.

Requer ainda a reunião deste processo ao processo nº 10380- 731.052/2018-95, que trata de aplicação de multa isolada em razão da decisão de não homologação da compensação, para julgamento simultâneo deste Recurso Voluntário e do oportuno Recurso da decisão sobre a Impugnação daquele Auto de Infração, nos termos do art. 116 do Decreto nº 7.574/2011 e § 2º, do art. 135, da IN nº 1.717/2017.

Protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, especialmente juntada posterior de documentos.

O presente recurso compõe lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Extrai-se do Despacho Decisório (fls. 36/46) que a auditoria da RFB promoveu a glosa de compensações, realizadas pela empresa em questão, nas Guias do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência (GFIP), das competências 01/2016 a 13/2016, em virtude de inexistência de comprovação do exercício de opção pelo regime tributário da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) no referido ano de 2016, dada a ausência de recolhimento tempestivo, conforme excerto abaixo (fls. 37/38):

(...)

### Fundamentos

4. O contribuinte é pessoa jurídica que executa atividade desonerável sujeita à contribuição sobre a Receita Bruta, uma vez efetuada a opção pela tributação substitutiva prevista no § 13, art. 9º da Lei 12.546/2011.

5. A desoneração da folha de pagamento, no contexto da Lei nº 12.546, de 14/12/2011, consiste na substituição das contribuições patronais previdenciárias (CPP) incidentes sobre a remuneração de empregados e contribuintes individuais previstas, respectivamente, nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, por uma contribuição sobre base de cálculo extraída da receita bruta, denominada Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

6. A CPRB é recolhida em DARF e declarada na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), de forma centralizada no estabelecimento matriz, enquanto que as contribuições devidas sobre a folha de pagamento permanecem recolhidas em GPS e declaradas na GFIP, por estabelecimento. O Ato Declaratório Executivo - ADE Codac nº 93, de 19/12/2011, veio orientar as empresas, abrangidas pela Lei nº 12.546/2011, a lançar no campo compensação da GFIP, o valor da CPP (Contribuição Patronal Previdenciária).

7. A Lei nº 13.161/2015 (conversão do Projeto de Lei nº 863/2015) tornou facultativas as regras da desoneração da folha de pagamento para as empresas já enquadradas nesse instituto. A opção pela tributação substitutiva seria 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 houvesse receita bruta apurada, e seria irretratável para todo o ano calendário.

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei: (nº 12.546/2011)

(...)

§ 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)(Vigência)

8. Em atenção à solicitação feita por meio do Termo de Intimação nº 78, foi apresentada a guia de recolhimento referente à opção pela Desoneração no ano de 2016. Esse recolhimento, feito em DARF, com código de receita 2985, período de apuração 31/01/2016, foi pago no dia 03/12/2018 (fls. 31). Outrossim, a DCTF de Janeiro/2016 foi transmitida em 15/03/2016 sem qualquer débito apurado para a CPRB, sendo retificada em 23/10/2018 para só então informar os débitos da contribuição substitutiva.

9. Considerando que a opção pelo regime substitutivo da CPRB se efetiva, para os anos de 2016 e seguintes, por meio do pagamento no prazo de vencimento da contribuição incidente sobre a receita, relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretroativa para todo o ano calendário, conforme previsto no §13, do art. 9º da Lei nº 12.546/2011, no inciso II do §6º do art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.436/2013 e Solução de Consulta Interna – Cosit, nº 14, de 05/11/2018, a opção da empresa não se efetivou, visto não ter sido efetuado no prazo de vencimento (19/02/2016) o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de 2016. Foram apurados, por conseguinte, os valores indevidamente compensados em GFIP, referentes à contribuição patronal previdenciária.

(...)

A decisão de primeira instância manifestou-se no mesmo sentido, dada a ausência de recolhimento tempestivo, nos termos da Solução de Consulta Interna COSIT nº 14/2018.

Por sua vez o contribuinte sustenta a inaplicabilidade retroativa ao caso em tela do entendimento exposto na SCI COSIT nº 14/2018, alegando ofensa ao princípio da segurança jurídica ante a mudança de entendimento em relação a prática reiterada anteriormente adotada pelo fisco que atinge situação pretérita.

Argui não haver nas normas exigência de que o recolhimento ocorra no vencimento, não havendo impedimento algum para que seja feita a opção com o recolhimento em atraso.

Aduz existir na legislação em vigor uma lacuna quanto ao contribuinte que preencha os requisitos para a concessão da desoneração da folha de pagamento, mas que não consegue realizar o pagamento da quota ali indicada no prazo de vencimento. Exatamente por isso existe a Solução de Consulta, que foi publicada em novembro/2018. No momento da opção, início de 2016, entretanto, não havia nenhuma ilegalidade no ato do contribuinte, muito menos a ponto de obrigá-lo a se enquadrar em regime tributário mais gravoso.

Afirma que para suprir a lacuna é necessário interpretar e integrar a norma para adequá-la a sua finalidade. Nesse sentido, afirma o CTN em seu artigo 108<sup>1</sup> adota expressamente a teoria das lacunas e estabeleceu os meios de integração da norma.

Inicialmente, cumpre pontuar que a alteração da legislação tributária incidente sobre a Folha de Pagamento (Desoneração da Folha) foi efetuada em agosto de 2011, por intermédio da Medida Provisória 540, de 02 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e ampliada por alterações posteriores (Lei nº 12.715 de 2012, Lei nº 12.794 de 2013 e Lei nº 12.844 de 2013).

Essa Lei 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. A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) sujeitou as empresas por ela abrangidas de forma obrigatória até 30/11/2015 e facultativa a partir de 01/12/2015, substituindo a cota patronal incidente sobre a folha de pagamento a empregados e contribuintes individuais.

---

<sup>1</sup> Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

A decisão recorrida concluiu pela manutenção do lançamento sob o fundamento de que a opção a destempo pelo regime da CPRB é motivo hábil para tornar a opção ineficaz e manter o contribuinte no regime de tributação pela folha de salários, 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.

O entendimento constante na Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 5 de novembro de 2018, era o seguinte, conforme ementa abaixo reproduzida:

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.

Tal entendimento foi substancialmente alterado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022, cuja conclusão segue reproduzida abaixo:

#### 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 nº 14, de 2018. (grifos nossos)**

Extrai-se do texto acima que a validade da opção pelo regime da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) não pode ficar condicionada ao pagamento tempestivo da competência janeiro ou da primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, pois: i) o § 13 do artigo 9º da Lei nº 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 DCTF ou da DCTFWeb, instrumento que constitui o crédito tributário e torna o declarante responsável pelo débito confessado.

Desse modo, 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.

No caso em apreço, cumpre consignar que o contribuinte informou que exerceu a opção pela regime da CPRB ao efetuar o recolhimento da CPRB, por meio de DARF, com código de receita 2985, para o período de 01/2016, em **03/12/2018** e, ainda, que procedeu a retificação da DCTF de 2016, em **23/10/2018**, onde constam os débitos referentes à CPRB, conforme se extrai do seguinte excerto da decisão recorrida (fl. 283):

(...)

No caso em tela, o contribuinte informou que exerceu a opção pelo regime da CPRB, ao efetuar o recolhimento da CPRB por meio de DARF, com código de receita 2985, referente ao período de apuração 01/2016, **mas o fez fora do prazo, somente em 03/12/2018 (doc. 04) e efetuou o lançamento da CPP no campo compensação da GFIP (doc. 03).**

Isto posto, ainda que tenha havido também retificação da DCTF de 2016, em 23/10/2018, onde constam os débitos referentes à CPRB (doc. 05), como dito, **o mencionado pagamento por meio de DARF, com código de receita 2985, referente ao período de apuração 01/2016 foi realizado somente em 03/12/2018 (doc. 04), ou seja, extemporaneamente, fora do prazo de vencimento. Assim, ao não recolher a referida contribuição sobre a receita relativa ao mês de janeiro, no prazo do vencimento, entendendo que automaticamente a empresa manifestou sua opção pela sistemática ordinária da contribuição sobre a folha, para todo o ano de 2016.**

(...)

Em virtude dessas considerações, tendo em vista que não mais subsiste o entendimento preconizado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018, no sentido de que a manifestação de opção pela CPRB exigiria o pagamento tempestivo da contribuição em relação ao primeiro mês do ano no qual a empresa auferiu receita, superado, integralmente, pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 3/2022, não há como subsistir a acusação fiscal.

Por fim, uma vez que a presente decisão é integralmente favorável ao sujeito passivo, deixa-se de se manifestar sobre os demais pontos abordados em seu recurso.

De aduzir-se, em conclusão, que assiste razão ao Recorrente, de modo que o acórdão recorrido merece reparo para afastar a decisão de não homologação da compensação pleiteada pelo contribuinte.

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos