



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



**Processo nº** 10850.721466/2019-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.874 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de novembro de 2022  
**Recorrente** METODO POTENCIAL ENGENHARIA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CPRB. MOMENTO DE OPÇÃO. TEMPESTIVIDADE DO PAGAMENTO INICIAL. AUSÊNCIA DE PRAZO LEGAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSTI Nº 3/2022.

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 art. 9º da Lei nº 12.546/2011 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 - Solução de Consulta Interna Costi nº 3/2022.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz, que negou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Vinicius Mauro Trevisan e Diogo Cristian Denny (suplente convocado).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-010.874 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10850.721466/2019-11

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão (fls. 206 a 223), que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração (fls. 2 a 6), consolidado em 10/06/2019, no valor de R\$ 67.904.183,90, relativo à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração de empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais (informação indevida de ajuste de CPRB em GFIP) – Código de Receita 2141 CP Patronal, no período de 01/2016 a 12/2016.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 7 a 20) que, intimada a prestar esclarecimentos, a recorrente informou que estava enquadrada na regra da desoneração da folha de pagamentos (CPRB - art. 7º, VII, da Lei 12.546/2011) e declarou compensações em GFIP correspondentes aos ajustes da desoneração da folha de pagamentos e ao recolhimento indevido de contribuições previdenciárias sobre verbas indenizatórias.

A impugnação (fls. 170 a 187) foi julgada improcedente em decisão assim ementada (fl. 206):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.**

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.**

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO APLICÁVEL.**

A responsabilidade somente é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido.

**NULIDADE NÃO CONFIGURADA.**

Não há nulidade quando não se configurar prejuízo à defesa ou lesão ao interesse público.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA DA CPRB. OPÇÃO.**

A opção pela tributação substitutiva 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.

Não é admitido recolhimento em atraso para fins de opção pelo regime substitutivo ao de incidência sobre a remuneração dos segurados contratados.

**ACRÉSCIMOS LEGAIS. CONFISCO NÃO VERIFICADO.**

Os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

**Impugnação Improcedente**

O contribuinte foi cientificado da decisão em 03/10/2019 (fl. 230) e apresentou Recurso Voluntário em 1º/11/2019 (fls. 234 a 256) sustentando: a) em preliminar, a nulidade da decisão por ausência de fundamentação e excessos fiscalizatórios e supressão de direitos do

contribuinte; b) indevida exclusão do regime tributário da CPRB; c) legalidade do uso da denúncia espontânea e; d) caráter confiscatório da multa aplicada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### Das alegações recursais

#### 1. Da validade da exclusão da recorrente do regime de substituição da CPRB e da denúncia espontânea.

Com fundamento no art. 59, § 3º, do Decreto 70.235/72, segundo o qual, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciaria, nem mandará repetir o ato ou supri-lhe a falta, passo à análise do mérito.

A recorrente alega indevida exclusão do regime tributário da CPRB e a legalidade do uso da denúncia espontânea.

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 art. 9º, § 13, da Lei n.º 12.546/2011 determina que a opção irrevogável pela CPRB deve ocorrer apenas no primeiro mês de cada ano, sem possibilidade de dilatação do prazo, e a Solução de Consulta Interna Cosit n.º 14/2018 apenas detalhou essa norma.

Consta na Solução de Consulta Interna Cosit n.º 14, de 5 de novembro de 2018, que *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, em atenção ao art. 9º, § 13, da Lei n.º 12.546/2011.*

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 irrevogável para todo o ano calendário. (Incluído pela Lei n.º 13.161, de 2015)

Ocorre que, em 06/06/2022, foi publicada a Solução de Consulta Interna Cosit n.º 3, de 27 de maio de 2022, para reformar, integralmente, a Solução de Consulta Interna n.º 14, de

2018 e determinar que, ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei n.º 12.546, de 2011<sup>1</sup>, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB.

Confira-se:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA.  
MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO.  
PROCEDIMENTOS E LIMITAÇÕES.

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (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).

Ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei n.º 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB.

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.

Fica reformada a Solução de Consulta Interna Cosit n.º 14, de 2018.

Dispositivos Legais: Lei n.º 12.546, de 2011, arts. 7.º a 9.º.

Extrai-se da a Solução de Consulta Interna Cosit n.º 3/2022 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.*

---

<sup>1</sup> 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. 7.º 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)

(...)

§ 7.º 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 n.º 12.844, de 2013)

§ 8.º A antecipação de que trata o § 7.º 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 n.º 12.844, de 2013)

§ 9.º Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do caput as seguintes regras: (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

(...)

III - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1.º 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 n.º 8.212, de 24 de julho de 1991; (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013) (Vide Lei n.º 13.161, de 2015)

(...)

§ 10. A opção a que se refere o inciso III do § 9.º 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 n.º 12.844, de 2013) (grifado)

18. Ressalvadas as hipóteses acima declinadas, não é possível extrair da legislação específica do tributo, ou mesmo da legislação conexa, um prazo final para o exercício do direito de opção pela CPRB.

Além disso, quanto à denúncia espontânea e o disposto no art. 7º, § 1º, do Decreto n.º 70.235/72, dispõe a Solução de Consulta que, *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.*

Cabe aqui esclarecer que uma **Solução de Consulta** é a resposta dada pela Receita Federal (RFB) à consulta efetuada formalmente por contribuinte que deseja esclarecer dúvidas sobre a Interpretação da Legislação Tributária.

Até a vigência da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 17/09/2013, uma Solução de Consulta emitida pela RFB só produzia efeitos com relação ao consulente (leitura conjunta dos arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430/96, 46 a 58 do Decreto n.º 70.235/72, e da Instrução Normativa RFB n.º 740/2007).

Com a vigência da Instrução Normativa RFB n.º 1396/2013, ficou estabelecido o efeito vinculante à todas as Soluções de Consulta e Soluções de Divergência emitidas pela COSIT – Coordenação Geral de Tributação; e não apenas ao consulente.

Ademais, importa ressaltar que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares que entram em vigor na data de sua publicação, salvo disposição em contrário (arts. 100 e 103 do CTN); e a legislação tributária deve ser aplicada imediatamente aos fatos geradores futuros e pendentes, com a ressalva de aplicação retroativa apenas se tratar de norma expressamente interpretativa (arts. 105 e 106 do CTN).

Sendo assim, a Solução de Consulta Cosit n.º 3/2022, como norma interpretativa, pode ser aplicada de forma retroativa.

No caso, o Fiscal Autuante concluiu pelo desenquadramento da recorrente do regime da CPRB por ter apurado irregularidades, tais como, que a opção da recorrente pelo regime da CPRB foi intempestiva já que o recolhimento da competência de janeiro de 2016 deveria ter sido realizada em 19/02/2016, porém, só ocorreu em 29/02/2016; que nos meses de janeiro a abril de 2016, a recorrente recolheu as contribuições substituídas em valores simbólicos e apenas em julho/2016 enviou DCTF retificadora, tendo emitido 28 certidões de regularidade fiscal nesse período.

Inicialmente, como expressamente dispôs na Solução de Consulta Cosit n.º 3/2022, não há que se falar opção intempestiva pelo regime da CPRB.

Nos termos dispostos no relatório desta Solução de Consulta, *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: 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 DCTF ou da DCTFWeb, instrumento que constitui o crédito tributário e torna o declarante responsável pelo débito confessado.*

Outrossim, deve ser afastado o argumento do Fiscal Autuante de haver irregularidade no fato de a recorrente, nos meses de janeiro a abril de 2016, ter recolhido valores simbólicos a título de CPRB e, somente em julho de 2016, ter enviado a DCTF com os valores

corretos, por ausência de subsunção do fato à norma. Em outras palavras, o fato descrito não se amolda a uma hipótese de incidência tributária e não há adequação do fato à norma legal que permita o lançamento de ofício, em respeito ao art. 142 do CTN.

A autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento tributário, possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços e a natureza das verbas pagas. Caso constate enquadramento errôneo, a fiscalização deve proceder à autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação. A constatação deve ser feita de forma clara, precisa, com base em provas; **não sendo válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.**

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Esse é o entendimento do CARF no sentido de que *é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado* (Acórdão nº 3301-003.975, Publicado em 05/10/2017).

Não é válido o lançamento realizado com base “nos poucos contratos” juntados aos autos, como se refletissem a integralidade deles, e sem a descrição das atividades prestadas, que implicam a própria fundamentação legal do ato. Em respeito ao princípio da legalidade, não pode subsistir o lançamento de crédito tributário quando não demonstrada a ocorrência do fato gerador e a subsunção dos fatos à hipótese descrita na lei. Até porque, a presunção da ocorrência do fato gerador não inverte o ônus da prova.

O lançamento está eivado de vício material, relacionado aos aspectos intrínsecos do lançamento e com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN.

Nesse sentido é o entendimento do CARF:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PAGAS. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DOS MOTIVOS FÁTICOS E JURÍDICOS. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

A determinação dos motivos fáticos e jurídicos constituem elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A falta da devida descrição desses motivos constituem ofensa aos elementos substanciais do lançamento, razão pelo qual deve ser reconhecida sua total nulidade, por vício material. In casu, não há qualquer substrato legal para o lançamento de valor pago ou qualquer subsunção do fato a norma. Inexiste a indicação de fato gerador, base de cálculo, segurados correspondentes etc.

(Acórdão nº 2401-008.737, Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Publicado em 07/12/2020).

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

O lançamento, como ato administrativo vinculado que é, deverá ser realizado com a estrita observância dos requisitos estabelecidos pelo art. 142 do CTN. O ato deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com certeza e segurança, os fundamentos que revelam o fato jurídico tributário. A determinação da origem e da base de cálculo, com a consequente indicação do montante a ser recolhido a título de tributo, faz parte do conteúdo material da relação jurídico-tributária.

(Acórdão nº 2202-006.992, Relatora Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Publicado em 13/08/2020)

**NULIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. METODOLOGIA. VÍCIO MATERIAL. ÔNUS DA PROVA DA FISCALIZAÇÃO.**

Considerando o ônus da fiscalização, a ausência de base legal ao lançamento e sua metodologia e cálculos estranhos à lei, implicam na consequente nulidade material, para não haver conflito com o disposto nos Art. 10, 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142, 145 e 146 do Código Tributário Nacional, art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no Art. 31 do Decreto n. 70.235/72 e art. 2º da lei 9.784/99. Recurso Voluntário Provido.

(Acórdão n.º 3402-007.282, Relatora Conselheira Cynthia Elena de Campos, Publicado em 19/03/2020).

Desse modo, ressaí clara a nulidade da autuação.

Declarada a nulidade do lançamento por vício material, deixo de analisar as demais alegações recursais.

**Conclusão**

Diante exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário para anular o lançamento por vício material.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira