



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.736243/2020-07
ACÓRDÃO	2301-011.757 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	METALURGICA SCHIFFER SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/01/2017, 31/12/2017

CONHECIMENTO. SÚMULAR CARF nº 2. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

O CARF não possui competência para apreciar as alegações de inconstitucionalidade, o que impede o conhecimento da matéria

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. ENCAMINHAMENTO. COMPETÊNCIA. MATÉRIA PENAL. SÚMULA CARF Nº 28.

Sempre que o Auditor-Fiscal constatar a ocorrência, em tese, de crime ou contravenção penal, deverá elaborar Representação Fiscal para Fins Penais, inexistindo competência para apreciação de matéria penal no âmbito do contencioso administrativo tributário.

CPRB. OPÇÃO ANUAL. MANIFESTAÇÃO POR DECLARAÇÃO/CONFISSÃO OU PAGAMENTO. DESNECESSIDADE DE PAGAMENTO TEMPESTIVO EM JANEIRO. SCI COSIT Nº 3/2022.

A opção pelo regime da CPRB se manifesta validamente por declaração/confissão do tributo (DCTF, DCTFWeb ou PER/DCOMP) ou por pagamento com código específico, conforme a Solução de Consulta Interna Cosit nº 3/2022, que reformula o entendimento anterior. O § 13 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 não condiciona a validade da opção ao pagamento tempestivo da competência janeiro (ou primeira com receita), de modo que atraso, compensação ou parcelamento configuram temas de adimplemento, não de invalidação da opção.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e da matéria que não é de competência regimental e, na parte conhecida, dar provimento.

Assinado Digitalmente

Diógenes de Sousa Ferreira – Relator

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diógenes de Sousa Ferreira, Carlos Eduardo Ávila Cabral e Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fls. 595/608) interposto em face do **Acórdão de nº 104-006.665 da 7ª Turma da DRJ04** (fls. 576/583) que **julgou improcedente por unanimidade a impugnação contra Auto de Infração** (fls. 2/7), relativamente ao **período de apuração de 01/01/2017 a 31/12/2017**, exigindo o recolhimento da **contribuições da empresa a, incidentes sobre as folhas de pagamentos, inclusive 13º salário, no montante de R\$ 1.482.256,74**, juros de mora de R\$ 261.770,25 (calculados até 08/2016) e multa proporcional de R\$ 1.111.692,52, **totalizando o crédito tributário no valor de R\$ 2.855.719,51.**

O Auto de Infração lavrado contra **METALÚRGICA SCHIFFER LTDA.** refere-se à exigência de **contribuições sociais previdenciárias calculadas sobre a folha de salários, em razão de a fiscalização entender que a contribuinte não exerceu, de forma válida, a opção pelo regime substitutivo da CPRB no ano-calendário de 2017.**

Consta do Relatório Fiscal que **a empresa**, atuante em atividades enquadráveis no regime de desoneração da folha, **efetuou compensações e parcelamentos de contribuições como forma de recolhimento da CPRB.** A fiscalização considerou que **tais procedimentos não se equiparam ao pagamento tempestivo da contribuição substitutiva, exigindo, portanto, as contribuições patronais previstas no art. 22 da Lei nº 8.212/91.**

Não concordando com o lançamento do crédito tributário, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 326/341), afirmando que a empresa, na época, estava em **recuperação judicial que tramitava sob nº 0032073-88.2016.8.16.0019 na 1ª Vara Cível de Ponta Grossa-PR e dotada**

de boa-fé, levando-se em conta o princípio da “capacidade contributiva e do não-confisco”, em 2017, sendo notório que as suas precárias condições financeiras naquele ano, e ainda arguiu:

- i) que efetuou a opção pela CPRB, nos termos do art. 9º, §13, da Lei nº 12.546/2011, devendo ser integralmente anulado o auto de infração;
- ii) sobre **vício de motivação, da cobrança coercitiva de tributo, sobre a afronta ao intuito da lei 12.546/11 e da afronta a razoabilidade e proporcionalidade**, mencionando principalmente que, a divergência entre Fisco e contribuinte decorre do art. 9º, § 13, da Lei 12.546/2011: para a RFB, em leitura literal, a formalização da opção pela CPRB depende do pagamento efetuado no vencimento original de janeiro;
- iii) a respeito da **nulidade quanto a não consideração dos valores pagos a título de CPRB para abatimento do tributo** a ser lançado, uma vez que realizou, no ano calendário de 2017, a confissão e o pagamento de R\$ 280.795,74 a título de CRPB, que devem de alguma forma serem considerados no cálculo da presente autuação, caso seja procedente;
- iv) sobre a não caracterização de ilícito penal, já que restam caracterizados **boa-fé e regularidade**: o Contribuinte faz jus à CPRB, observou as obrigações acessórias, procedeu às compensações em GFIP de forma adequada, quitou o principal mediante parcelamento e respondeu de imediato às requisições fiscais, **sem qualquer traço de intenção fraudulenta**.

A DRJ acolheu parcialmente os argumentos, mas manteve a exigência quanto aos períodos em que a opção não foi formalizada por meio de pagamento tempestivo via DARF da CPRB. Fundamentou sua decisão na literalidade do art. 9º, §13, e na jurisprudência do CARF, segundo a qual a opção é irreatável e se dá com o pagamento tempestivo da contribuição devida no primeiro mês do ano-calendário. **O acórdão que apreciou a impugnação (e-fls. 576 a 583) está assim ementado:**

CPRB. OPÇÃO. MOMENTO. INOBSERVÂNCIA. EFEITOS.

O regime substitutivo da CPRB exige, no período em discussão, que a opção seja manifestada por meio de pagamento, realizado no prazo de vencimento, da contribuição relativa a janeiro de cada ano. Sua inobservância sujeita o contribuinte ao recolhimento das contribuições sociais sobre folhas de pagamentos, nos moldes das empresas em geral.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

IMPUGNAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

Apresentada a impugnação pelo sujeito passivo, decorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o deslinde do contencioso administrativo.

PROVAS. MOMENTO. PRECLUSÃO.

O momento para interposição de provas, no processo administrativo fiscal, é o trintídio relativo à impugnação, transcorrido o qual, preclui o direito de o interessado fazê-lo, salvo nas hipóteses legais de exceção, que exigem comprovação de suas ocorrências.

Cientificada da decisão de primeira instância em 16/08/2021 (fl. 591), o sujeito passivo interpôs, em 13/09/2021, Recurso Voluntário, em que insiste que o recolhimento por compensação ou parcelamento deve ser considerado válido para fins de opção, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da razoabilidade, trazendo precedentes que interpretam de forma menos restritiva o dispositivo legal. Com o Recurso Voluntário, a Recorrente complementou as alegações da impugnação com as seguintes teses:

- v) **Tempestividade e regularidade formal** - sustenta que o Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos do Decreto 70.235/1972;
- vi) **Contexto fático e alcance da autuação** - auto lavrado para exigir **CPP (folha)** em 2017 (01/2017 a 13/2017), desconsiderando a **opção pela CPRB**, com multa de 75% e juros; origem em indagações sobre 39 compensações em GFIP;
- vii) **Opção pela CPRB e interpretação do art. 9º, §13, da Lei 12.546/2011** - defende que exerceu a opção pela CPRB no **lançamento por homologação** (apuração e declaração em DCTF/DCTFWeb/EFD-Contribuições/GFIP), e que o termo “pagamento” do §13 **não pode** ser lido de modo a excluir **compensação** e **parcelamento** como formas válidas de adimplemento; critica a leitura **literal** da RFB (SCI COSIT 14/2018);
- viii) **Boa-fé objetiva, recuperação judicial e vedação ao confisco** - alega ter agido de **boa-fé**: declarou CPRB, compensou em GFIP, incluiu débitos em **PERT/parcelamentos** e colaborou com a fiscalização; sustenta que exigir CPP por perda da “janela” de pagamento de janeiro **desvirtua** a finalidade desonerativa da CPRB e **onera** de forma **confiscatória**, afrontando **capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade**;
- ix) **Vício de motivação / finalidade arrecadatória** - Aduz que o auto se pauta em **cobrança coercitiva** indireta (condicionar regime à quitação tempestiva em espécie), desviando a finalidade da Lei 12.546/2011 e incorrendo em **vício de motivação**. Invoca precedente do TRF-4 afastando a exigência de pagamento tempestivo como condição de opção;
- x) **Dedução/abatimento dos valores de CPRB pagos** - Subsidiariamente, requer **diligência** para apurar e **abater** do crédito lançado os **R\$ 280.795,74** confessados/pagos a título de **CPRB** em 2017, dado que CPRB e CPP são contribuições previdenciárias de mesma natureza;

- xi) **Não caracterização de ilícito penal** - rechaça a **RFFP**: afirma inexistirem indícios de **dolo/declaração falsa**, invocando a **presunção de inocência**, e pede que não se formalize a representação;

E por fim realiza os seguintes pedidos: (a) **Provimento** do Recurso Voluntário com **anulação integral** do auto; e (b) **subsidiariamente**, a **baixa em diligência** para abatimento da CPRB já recolhida/parcelada/compensada.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Diógenes de Sousa Ferreira**, Relator.

Conheço em parte do Recurso Voluntário, porquanto **não conheço das alegações de índole constitucional nem de pedidos atinentes à Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP)**, matérias estranhas à competência do contencioso administrativo (Súmula CARF nº 2 e Súmula CARF nº 28). Nas demais matérias, verifico tempestividade, legitimidade e regularidade formal, razão pela qual avanço ao exame de mérito.

Súmula CARF nº 28

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Para fins de **delimitação do objeto recursal**, registro que o presente voto se estrutura a partir da **tese central** — *discute-se a forma de exercício da opção pela CPRB no ano-calendário de 2017 (art. 9º, § 13, da Lei nº 12.546/2011)* —, da qual **derivam** ou ficam **condicionados** os demais pontos trazidos pelas partes. Assim, as questões relativas a **nulidades formais/motivação, preclusão e provas, abatimento de valores pagos/compensados a título de CPRB, encargos (juros/SELIC) e penalidade (multa de ofício)** serão apreciadas **sucessivamente e na medida da necessidade**, podendo restar **favorecidas e/ou prejudicadas** conforme o desfecho do tema nuclear.

Importante deixar claro que, nos termos do Decreto nº 70.235/1972, exige-se decisão **motivada**, sob pena apenas das nulidades taxadas no art. 59; não há obrigatoriedade de rebater **um a um** todos os argumentos quando a fundamentação adotada é **suficiente** para resolver a controvérsia — mormente quando o desfecho é **favorável** à parte, ficando os demais pontos **prejudicados**.

1. MÉRITO

1.1. **Controvérsia central – forma de exercício da opção pela CPRB (art. 9º, § 13, da Lei nº 12.546/2011).**

A disputa cinge-se à **validade da opção da Recorrente pela CPRB no ano-calendário de 2017**. A Fiscalização e a DRJ entenderam que a opção somente se perfaz com o pagamento tempestivo da contribuição relativa a janeiro, ou à primeira competência com receita, reputando insuficientes a mera declaração e o subsequente adimplemento por compensação ou parcelamento (com apoio na antiga SCI Cosit nº 14/2018).

A Recorrente, por sua vez, sustenta que a manifestação inequívoca da opção ocorre no próprio lançamento por homologação, mediante apuração e confissão dos débitos de CPRB nas obrigações acessórias (DCTF/DCTFWeb/EFD-Contribuições/GFIP) e que compensação e parcelamento são formas válidas de adimplemento, não havendo base legal para invalidar a opção por ausência de pagamento em espécie no vencimento de janeiro — sobretudo em contexto de recuperação judicial e sob a égide dos princípios da boa-fé, razoabilidade e segurança jurídica.

Importante consignar que houve parcelamento da contribuição CPRB no Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, conforme recibo e demonstrativos acostados ao auto (e-fls 484/494); a data da entrega da respectiva DCTF foi em 05/07/2017 (e-fl 119) com a respectiva declaração (e-fl. 128).

controvérsia cinge-se à forma de exercício da opção pela CPRB para o ano-calendário de 2017, especificamente se o recolhimento mediante compensação ou parcelamento no primeiro mês do ano-calendário pode ser considerado válido.

Dispõe o §13 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 que a opção pela CPRB tem caráter **facultativo e irretratável para todo o exercício-calendário**, de modo que a escolha efetuada pelo contribuinte vincula tanto a Administração Tributária quanto o próprio sujeito passivo durante todo o ano em questão.

A fiscalização, ao lavrar o presente auto de infração, entendeu pela invalidade da opção realizada, sustentando que a ausência de recolhimento tempestivo no mês de janeiro, ou mesmo a realização posterior de parcelamento ou pagamento intempestivo, teria o condão de descaracterizar a adesão ao regime.

O Acórdão de Impugnação traz que: “A partir de 2015, este regime passou a ser opcional para os contribuintes que se enquadravam nas hipóteses previstas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, na redação dada pela Lei nº 13.161/2015. Nessa esteira, a mesma lei também estabeleceu a maneira pela qual o contribuinte deveria fazer sua opção pelo regime substitutivo:

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

(...)

§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano calendário. (Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015)."

O Auditor Fiscal, ao relatar o Acórdão de Impugnação, destacou que não é suficiente, como pretende o autuado, a simples declaração do tributo para que se assegure a fruição do regime substitutivo em análise, uma vez que a própria legislação condiciona tal benefício ao efetivo recolhimento da contribuição correspondente.

Nesse sentido, merece menção o entendimento da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil – Cosit, a quem compete interpretar a legislação tributária (art. 94, inciso V, da Portaria MF nº 430/2017), externado por meio da **Solução de Consulta Interna nº 14, de 05 de novembro de 2018**, que faz referência ao art. 9, §13 da Lei nº 12.546, de 2011, cuja ementa transcreve-se a seguir:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

[SCI Cosit nº 14/2018]

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.

Lei nº 12.546, de 2011

Art. 9º

(...)

§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos artigos 7' e 8' será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou a primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano calendário.

Todavia, esse entendimento não encontra respaldo na legislação ou na jurisprudência administrativa e judicial, atualmente. O que caracteriza a opção pela CPRB não é a adimplência imediata da contribuição em janeiro, mas sim a **manifestação inequívoca da escolha** do contribuinte, realizada por meio da apuração e escrituração nas obrigações acessórias pertinentes como DCTF/DCTFWeb/EFD-Contribuições/GFIP.

Assim, eventual atraso ou irregularidade no recolhimento inicial configura **inadimplemento da obrigação principal**, mas não tem o efeito de **invalidar a opção regularmente exercida**, a qual permanece eficaz durante todo o exercício, vinculando a Administração e o contribuinte.

A Receita Federal do Brasil publicou a SCI Cosit nº 3, em 27/05/2022, alterando o entendimento sobre a opção pela CPRB, nos seguintes termos:

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 irretroatável, 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 nº 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 nº 14, de 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, arts. 7º a 9º.

A decisão recorrida destacou que, embora a falta de pagamento e/ou parcelamentos efetuados da CPRB referentes à competência de janeiro e aos demais período de 2017 não atenda, em rigor, ao requisito legal para formalização da opção pelo regime substitutivo, a **Solução de Consulta Interna COSIT nº 3/2022** reconheceu que a simples confissão desses valores em **DCTF** é suficiente para validar a escolha do contribuinte.

No âmbito deste processo administrativo, também não se verifica qualquer controvérsia quanto à correção das declarações prestadas em DCTF relativamente à referida competência.

Cumprido salientar que os entendimentos firmados por meio de **Soluções de Consulta Interna** possuem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal, conforme previsto na **Portaria RFB nº 2.217/2014**, atualmente substituída pela **Portaria RFB nº 1.936/2018**, de modo que não é possível adotar critério diverso em sede de julgamento de primeira instância.

Assim, embora à época do lançamento a fiscalização estivesse amparada em ato interpretativo vigente, tal entendimento não mais prevalece. Ao contrário, a orientação atualmente adotada pela RFB confere plena legitimidade à opção pela CPRB mediante a declaração das contribuições devidas em janeiro de cada ano-calendário em DCTF.

Dessa forma, **reconheço a validade da opção pela CPRB realizada pelo contribuinte para o exercício em questão**, independentemente do pagamento tempestivo em janeiro, impondo o **cancelamento integral dos débitos** discutidos no presente processo administrativo.

O entendimento da **SCI Cosit nº 3/2022** está **alinhado** com precedentes do CARF, entre eles:

Acórdão nº 2201-011.116 – 10/08/2023

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

(...) PREVIDENCIÁRIAS CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 3/2022.

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irrevogável, 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 nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB

Acórdão nº 2202-010.324 – 14/09/2023

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

Acórdão nº 2402-010.874 – 10/11/2022

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.

Diante exposto, **conheço parcialmente do Recurso Voluntário**, não conhecendo das alegações de **índole constitucional** — insuscetíveis de apreciação por esta instância administrativa — nem dos **pedidos atinentes à Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP)**, por não integrarem o objeto do lançamento nem a competência do julgamento tributário no âmbito do PAF, na parte conhecida **voto pelo provimento do recurso voluntário**.

Assinado Digitalmente

Diógenes de Sousa Ferreira