



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



**Processo nº** 13136.720413/2020-72  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-011.837 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 6 de agosto de 2024  
**Recorrente** CERCRED - SOLUCOES DE CONTACT CENTER E RECUPERACAO DE CREDITO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

**SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

A tempestiva interposição de impugnação ao lançamento tributário, gera efeitos de suspender a exigibilidade do crédito tributário e postergar, consequentemente, o vencimento da obrigação para o término do prazo fixado para o cumprimento da decisão definitiva no âmbito administrativo.

**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 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.

**CONTRIBUIÇÃO AOS TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. LIMITE PREVISTO NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 4º DA LEI Nº 6.950 DE 1981. INAPLICABILIDADE.**

O artigo 4º da Lei nº 6.950 de 1981, que estabelecia limite para a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros), foi integralmente revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318 de 1986. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no

caput. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

**DECISÕES DEFINITIVAS DE MÉRITO PROFERIDAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 98 DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023.**

É vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Tal vedação fica afastada no caso de decisões transitadas em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária.

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. 75%. LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. MULTA CONFISCATÓRIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF Nº 2.**

É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa de 75% decorrente do lançamento de ofício quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária, não sendo o CARF competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar 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, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1.698/1.733 e págs. PDF 41/76 da parte 2) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 (fls. 1.682/1.694 e págs. PDF 25/37 da parte 2), que julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário formalizado nos autos de infração abaixo relacionados, lavrados em 24/11/2020, acompanhados do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 41/81 da parte 1):

- Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR, no montante de R\$ 14.727.574,18, já incluídos juros de mora (calculados até 11/2020) e multa proporcional (passível de dedução), correspondente (fls. 02/16 da Parte 1):
  - (i) Contribuições Previdenciárias Patronais – divergência de contribuição da empresa – informação indevida de ajuste de CPRB em GFIP, no período de 01/2016 a 07/2016, 13/2016, 01/2017 a 13/2017, código de receita 2141;
  - (ii) Contribuições Previdenciárias Patronais sobre a Remuneração dos Segurados Empregados (20%), no período de 01/2016 a 12/2016 e 01/2017 a 12/2017, código de receita 2141 e
  - (iii) Contribuições Previdenciárias Patronais relativas aos Riscos Ambientais do Trabalho, no período de 01/2016 a 12/2016 e 01/2017 a 12/2017, código de receita 2158 e
- Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS, no montante de R\$ 1.037.113,40, referente contribuições para outras entidades e fundos (Salário-Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, no período 01/2016 a 12/2016 e 01/2017 a 12/2017, códigos de receita 2164, 2249, 2346, 2352 e 2369 (fls. 17/40 da parte 1).

### Do Lançamento

Utilizo para compor o presente relatório os seguintes excertos extraídos do Relatório Fiscal (fls. 45/67 da parte 1):

(...)

#### IV - DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA – SITUAÇÃO DO CONTRIBUINTE QUANTO À OPÇÃO

(...)

21. Como se depreende do exame dos atos normativos citados, a partir de 01/12/2015, são necessários dois fatores cumulativos previstos na Lei nº 12.546/2011 para que uma empresa prestadora de serviços possa estar sujeita à sistemática da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta (CPRB) nos anos de 2016 e 2017, a saber:

21.1. a atividade que exerce deve estar abrangida pela Lei nº 12.546/2011, naqueles períodos; e

21.2. a empresa deve ter feito a opção de forma irrevogável, assim considerado o pagamento da CPRB relativa a janeiro de cada ano ou à primeira competência para a qual haja receita bruta apurada, nos termos do parágrafo 13 do artigo 9º da referida lei, sendo que tal pagamento deveria ocorrer dentro do prazo de vencimento da CPRB relativa a janeiro/2016 e janeiro/2017, com vencimentos em 19/02/2016 e 20/02/2017, respectivamente.

22. Quanto à primeira condição, os procuradores da empresa, em resposta a nosso questionamento contido no TIF nº 2 de 18/05/2020, sugerem por meio do documento "**Resposta à Intimação - Resposta à intimação n.º 5.pdf**" juntado em 03/11/2020 ao dossiê 10010.067170/0619-04, parágrafos 7 a 15, que, sendo a atividade de cobrança a principal atividade da fiscalizada e pacificado o entendimento pela Administração Tributária de que "**o conceito normativo de call center inclui os serviços de cobrança**", a empresa em questão estaria sujeita à CPRB.

(...)

28. Ante o exposto, inclusive as informações prestadas pelos procuradores do contribuinte, consoante trechos apresentados nos parágrafos 22 e 27, conjugado com: i) o objetivo social da empresa inserto no seu contrato social e alterações, conforme parágrafo 6 acima; ii) a relação de CNAE constantes no seu cadastro junto a este órgão, consoante parágrafo 10 retro; iii) as informações declaradas nas GFIP transmitidas pelo contribuinte, onde declara como CNAE da atividade principal e preponderante o CNAE “**8291-1-00 - Atividades de cobranças e informações cadastrais**”; iv) os contratos de prestação de serviços firmados pelo sujeito passivo (cópias juntadas a este processo), os quais, em sua maioria, trazem alguma indicação de que o serviço será realizado via teleatendimento ou telecobrança, com (ou sem) a utilização de computador; chega-se à conclusão de que a atividade realizada pela empresa lhe permitia optar pelo regime tributário substitutivo previsto pela Lei n.º 12.546, de 2011 (destaque no optar, que é a segunda condição, como trataremos de forma mais detalhada nos parágrafos 29 a 34 a seguir).

(...)

29. Quanto à segunda condição (opção de forma irretirável, assim considerado o pagamento da CPRB relativa a janeiro de cada ano), conforme indicado no parágrafo 21.2 acima, em consulta aos sistemas informatizados da RFB não localizamos o pagamento relativo à CPRB de janeiro de 2016, nem o relativo a janeiro de 2017, que deveriam ocorrer por meio de DARF até 19/02/2016 e 20/02/2017, respectivamente, para que o contribuinte confirmasse sua opção pela CPRB para todo o ano-calendário de 2016 e para todo o ano-calendário de 2017.

30. Com relação a 2016 e 2017, apenas encontramos pagamentos relacionados à CPRB por meio de DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais), código de receita “**2985 - Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta – art. 7º da Lei n.º 12.546/2011**”, nas competências 07/2017 e 08/2017, nos valores de R\$ 78.064,09 (data de arrecadação=18/08/2017) e R\$ 167.868,38 (data de arrecadação=20/09/2017), respectivamente (vide arquivo “PLANILHAConsulta21112020DARFs2895.zip” – contém dados dos DARFs 2985).

(...)

33. Apesar das alegações do contribuinte de que recolheu CPRB em diversas outras competências dos exercícios sob fiscalização, apenas foram encontrados nos sistemas informatizados pagamentos para as competências 07/2017 e 08/2017, consoante susodito no parágrafo 30. Ademais, não basta que a atividade desenvolvida pela empresa esteja enquadrada naquelas passíveis de opção pelo sistema alternativo de tributação (CPRB). Há necessidade, como já vimos anteriormente nesse tópico, de manifestação volitiva da empresa, somente traduzida pelo pagamento da contribuição social nos citados moldes legais; ou seja, quitação dentro do prazo legal da CPRB que seria devida no caso de opção (como vimos, para opção válida para todo o **exercício de 2016**, o DARF relativo à competência **janeiro/2016** deveria ser pago até 19/02/2016; e para opção válida para todo o **exercício de 2017**, o DARF relativo à competência janeiro/2017 deveria ser pago até **20/02/2017**). Tais pagamentos inexistem, como reconhece o próprio sujeito passivo.

34. Quanto ao que foi **aventado no parágrafo 23 do documento** "Resposta à Intimação - Resposta ao TIF 6.pdf" (vide recorte no parágrafo 32 retro), como já destacado no parágrafo 20 acima (trecho da Solução de Consulta Interna COSIT n.º 14, de 2018), “permitir o pagamento em atraso para caracterizar a opção pelo regime seria admitir que o contribuinte tem a opção por prazo ilimitado, o que não só afrontaria o espírito da norma como levaria à total falta de controle e planejamento por parte do órgão de fiscalização”. Ou seja, firma-se o entendimento pela impossibilidade de opção pela receita bruta em caso de recolhimento em atraso

35. **Conclui-se, portanto, que, para os anos-calendário de 2016 e 2017, a fiscalizada não fez opção eficaz pela CPRB, ficando obrigada ao recolhimento da contribuição previdenciária na forma ordinária, sob o regime de incidência sobre a folha, consoante previsto na Lei n.º 8.212/1991, art. 22, incisos I e III.**

36. Além dos aspectos já abordados acima, outros fatos evidenciam a inexistência de opção do contribuinte pela sistemática da “Desoneração da Folha de Pagamento”, nos exercícios de 2016 e 2017, a saber:

a) Não houve a escrituração da CPRB no Bloco “P” da EFD-Contribuições, como exige a Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012 (vide em especial o art. 4º, inciso IV). As informações apresentadas na EFD-Contribuições tratam apenas dos tributos PIS e COFINS;

b) Em nenhuma DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) do período de 01/2016 a 05/2017 o contribuinte se declarou optante pela CPRB (campo “PJ optante pelo CPRB”, resposta=“Não”). Somente nas DCTF das competências 06/2017 a 12/2017 o contribuinte faz tal indicação. E, segundo as regras estabelecidas em ato normativo específico, notadamente a Instrução Normativa nº 1.599, de 2015, o contribuinte sujeito à CPRB (com atividade abrangida e com opção eficaz) está obrigado a confessar o débito de CPRB em DCTF e isso nem mesmo foi feito no período de 01/2016 a 05/2017 (nenhum valor relativo a CPRB foi lançado nas DCTF desse período);

c) Para o exercício de 2018, o contribuinte recolheu DARF no código de receita “2985 - Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta – art. 7º da Lei nº 12.546/2011”, no dia 20/02/2018 (dentro do prazo legal), no valor de R\$139.497,97, correspondente à CPRB relativa a janeiro/2018, com o fim de confirmar sua opção, o que não foi feito para as competências janeiro de 2016 e 2017 como já mencionado antes.

37. Ressaltamos que, apesar de a mera informação em DCTF ou EFD-Contribuições dos valores devidos não ter o condão de manifestar a adesão a essa forma de tributação, as situações reportadas no parágrafo anterior corroboram a conclusão apresentada no parágrafo 35 supra (de que a fiscalizada não fez opção eficaz pela CPRB), ainda mais porque o contribuinte apurou receita bruta em todas competências de 2016 e 2017, conforme tabela abaixo, cujos valores foram extraídos dos registros contábeis da empresa de 2016 e 2017, vez que foram baixados do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) os arquivos correspondentes às ECD (Escrituração Contábil Digital) dos exercícios de 2016 (Livro 16, com Hash 35CA6190FBDF0F66FA3022E5EE6AEDD17AAFA0AC) e 2017 (Livro 17, com Hash COFEB832CE44305A6461CE409101662237942BE3).

#### **VI - DO AJUSTE INDEVIDO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO - INFORMAÇÃO INDEVIDA DE AJUSTE DE CPRB EM GFIP**

46. Em razão da falta de adequação do Sistema SEFIP (vide parágrafo 39 acima) às alterações promovidas na legislação previdenciária desde a publicação da Instrução Normativa nº 880, de 2008, que aprovou a versão do Manual do SEFIP/GFIP (versão 8.4), a RFB editou diversos atos com vistas a ajustar o valor das contribuições previdenciárias declaradas ao disposto na lei de incidência tributária, valendo-se, para tanto, de informação a ser prestada no campo “compensação” da GFIP.

47. Dentre esses atos, está o Ato Declaratório Executivo Codac nº 93, de 2011, que contém as instruções de preenchimento da GFIP que permitem “ajustar” – reduzir ou zerar – o valor das contribuições previdenciárias patronais (CPP) declaradas devidas por empresas sujeitas à tributação pela contribuição previdenciária sobre a Receita Bruta, em substituição às contribuições sobre a folha de pagamento previstas no art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212/1991, de conformidade com os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011.

48. O referido ADE instrui a empresa declarante a lançar no campo “compensação” da GFIP, os valores de CPP que tenham sido objeto de substituição pela CPRB, de forma a ajustar os valores calculados pelo SEFIP aos estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011.

49. Analisando as GFIP apresentadas (GFIP válidas com STATUS “1”=exportada), observamos que o contribuinte, em diversas competências, lançou valores significativos no campo “compensação”, razão pela qual o intimamos, por meio do TIF nº 2, de

18/05/2020 (trecho já exibido no parágrafo 22, sendo que a Tabela 1 do ANEXO I do TIF n.º 2 vai destacada abaixo), a “esclarecer/justificar a motivação para as compensações (...)”, “bem como apresentar tabela elucidando mês a mês os cálculos realizados e que confirmam a pertinência das compensações”. Ademais, foi intimado a apresentar “as fundamentações legais, se for o caso, relacionadas às compensações identificadas, inclusive se tiver relação com a contribuição substitutiva prevista no art. 7º ou 8º da Lei n.º 12.546, de 2011 e alterações posteriores”.

(...)

50. A manifestação do contribuinte a respeito, por meio dos seus procuradores, também já tem as principais passagens expostas acima no mesmo parágrafo 22. Todavia, em resumo, esclarece que “as compensações realizadas decorrem da opção realizada, pela contribuinte, pelo recolhimento da contribuição previdenciária pela CPRB, nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei n.º 12.546/2011” (no seu parágrafo 7). E, em seguida, nos seus parágrafos 8 a 15 sugere, como já mencionamos naquele mesmo parágrafo 22, que a empresa em questão estaria sujeita à CPRB, apenas por conta de ter sua atividade entre as permitidas (observe-se que, apesar de intimado, não apresentou memória de cálculo quanto aos valores lançados no campo “compensação”).

51. Ocorre que, como amplamente discutido acima no tópico “IV - DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA – SITUAÇÃO DO CONTRIBUINTE QUANTO À OPÇÃO” (parágrafos 14 a 37), tal conclusão não merece guarida, vez que descumprido o outro requisito para usufruir dos benefícios da sistemática da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, qual seja, a opção propriamente dita, que se confirma com o 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 (vide em especial os parágrafos 29 a 35).

52. Logo, considerado indevido o uso dos benefícios da sistemática de desoneração da folha de pagamento instituída pela Lei n.º 12.546/2011, por óbvio consideram-se indevidas as compensações realizadas em GFIP conforme Tabela 1 do ANEXO I do TIF n.º 2, não restando outra opção que não lançar as importâncias indevidamente compensadas, sendo que as tabelas abaixo apresentam, entre outras informações das GFIP (válidas com STATUS “1”=exportada), um resumo com os valores lançados (vide coluna “vlr compensado”) por meio deste Auto de Infração, processo registrado sob o n.º 13136-720.413/2020-72, na Infração “DIVERGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA - INFORMAÇÃO INDEVIDA DE AJUSTE DE CPRB EM GFIP (2141)” (ressalte-se que a coluna “vlr 20% AJUSTE máximo CPRB” se refere ao cálculo da contribuição prevista no artigo 22, inciso I e III, da Lei n.º 8.212/91, sendo esta de 20% sobre o total das remunerações pagas no período – lembramos que o contribuinte ficou silente quanto às memórias de cálculo relacionadas aos montantes lançados no campo “compensação”, conforme retromencionado no parágrafo 50)

(...)

53. Em adição a tais cifras, também identificamos que a quantia de R\$102.203,96, apesar de lançada no campo “retenção” da GFIP de 04/2017 do estabelecimento de final de CNPJ 0001-00 (vide tabela abaixo), possui as mesmas características dos valores do parágrafo precedente. Além disso, analisando os lançamentos contábeis referentes a 04/2017 (mesmo todo o exercício de 2017), não encontramos nenhum que confirma a existência de retenção realizada por algum cliente da empresa. Ademais, não existe nos nossos sistemas informatizados GPS paga com código de pagamento (2631 ou 2640) relativo a retenção para tal competência (ou competência anterior ou posterior), o que mais denota a falta de motivação para a inclusão daquele valor no campo “retenção”. Desse modo, tal montante também foi lançado no AI n.º 13136-720.413/2020-72, na Infração “DIVERGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA - INFORMAÇÃO INDEVIDA DE AJUSTE DE CPRB EM GFIP (2141)”.

(...)

## Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado dos lançamentos em 09/12/2020 (AR de fl. 1.680 e pág. PDF 23 da parte 2) e apresentou impugnação em 10/03/2016 (fls. 1.610/1.644 da parte 1), acompanhada de documentos (fls. 1.645/1.652 da parte 1), com os seguintes argumentos extraídos do acórdão recorrido (fls. 1.684/1.686 e págs. PDF 27/29 da parte 2):

(...)

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva alegando, em síntese, que:

Após pedir a suspensão da exigibilidade do crédito lançado e descrever a fiscalização, aduz que a ora Impugnante indicou a sua opção pela CPRB, nos termos do arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, sendo o motivo pelo qual foram realizadas as compensações nas GFIPs exportadas para os períodos de 01/2017 e 12/2017, incluindo os 13º salários.

Discorre sobre a atividade de call center e esclarece que a RFB já reconheceu a possibilidade da utilização do regime da CPRB, ressaltando que o serviço de cobrança por telefone, que consiste na atividade principal da Impugnante, está claramente enquadrada no conceito de call center, de modo que a Impugnante sempre esteve apta a aderir ao regime da CPRB.

Defende a possibilidade de pagamento extemporâneo das competências 01/2016 e 01/2017 argumentando que a própria fiscalização reconheceu, no relatório, que a contribuinte recolheu CPRB em diversos meses referentes ao período fiscalizado, que demonstra não apenas a opção pelo referido regime, mas também a boa-fé da contribuinte em relação ao recolhimento de tributos.

Afirma que outros meses referentes ao período fiscalizado – e posteriormente objeto de lançamento – foram inseridos em programas de parcelamento e integralmente quitados.

Explica que passa por profundo período de transformação, tendo quitado todos os débitos em aberto com a RFB, a partir da adesão à transação excepcional da PGFN, instrumento do Governo Federal para auxiliar empresas atingidas pelos efeitos econômicos ocasionados pela pandemia de COVID-19.

Aduz que o presente lançamento se pauta única e exclusivamente em erro material da contribuinte, que ensejou lavratura de auto de infração milionário, em descompasso com a razoabilidade e proporcionalidade, que se espera da administração tributária.

Nessa linha, destaca que possui contrato com empresa externa, responsável pela contabilidade da impugnante, que deixou de cumprir com a obrigação legal. Assim, o erro material verificado não decorreu de uma conduta do próprio contribuinte.

Argumenta que se trata de erro pontual, um equívoco específico, que não se repetiu em nenhum outro exercício, como se observa pelo comprovante de recolhimento de 01/2018 acostado.

Informa que as DCTFs dos anos de 2019 e 2020 também apontam para a opção da contribuinte pelo recolhimento da CPRB.

Afirma que emprega 2.000 funcionários e que a instituição de barreiras burocráticas podem, fatalmente, esvaziar por completo o sentido da CPRB.

Alega que o caso se trata de verdadeira sanção política promovida pela administração pública e complementa com doutrina e jurisprudências a respeito de “adoção de meio indiretos de cobrança de obrigações tributárias principais ou acessórias”.

Socorre-se nos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, bem como no objetivo da desoneração da folha promovida pelo Governo Federal, e pede que se reconheça a opção da contribuinte pelo regime da CPRB, mesmo que não tenham as competências de janeiro de 2016 e 2017 sido recolhidas tempestivamente em razão de erro material da contribuinte.

A respeito das GFIP entregues pela empresa, afirma que o mero desajuste das GFIP não deve, por si só, ser óbice ao exercício do direito da contribuinte, visto que as declarações podem ser objeto de retificadoras e que se deve prestigiar o princípio da verdade material.

Discorre sobre a busca da verdade material, acrescenta doutrina e alega que o lançamento de valores pela CERCREDE no campo “compensação” decorre de sua opção pela CPRB, já detalhada no decorrer desta impugnação.

Assim, entende que, uma vez reconhecida a opção da contribuinte pela CPRB, todos os ajustes mencionados pela Fiscalização se mostrarão em plena conformidade.

Com relação às contribuições aos “Terceiros”, alega que se manifestou ao longo da fiscalização (Intimação nº3) indicando que estaria realizando as revisões e que, caso fossem observadas divergências, estas seriam sanadas.

Discorre sobre as contribuições parafiscais e aduz que não havendo qualquer dispositivo no ordenamento jurídico que, expressa ou tacitamente, revogue os efeitos da Lei nº 6.950/1981, especificamente no que se refere às contribuições a terceiros, esta deve produzir seus efeitos. Cita julgados sobre o tema e, então, pede a aplicação do limite de vinte salários mínimos na base de cálculo da contribuição aos terceiros. Destarte, entende que, ao contrário do que sustenta a Receita Federal do Brasil, a contribuinte não possui débitos com a União Federal, mas, ao contrário, possui créditos, tendo em vista que recolheu, ao longo do período fiscalizado, contribuições a terceiros sem observar a limitação legal vigente.

Com relação à multa aplicada, aduz que esta teria caráter de confisco e que o tema vem sendo questionado no Poder Judiciário há muito, pelo que o STF já assentou entendimento no sentido de afastar exigências fiscais que atentem contra o patrimônio do particular, especialmente quando o faz de forma desproporcional.

Por fim, requer:

“101. Por todo o exposto, o impugnante requer seja julgada procedente a presente Impugnação, determinando o que segue:

(i) Inicialmente, seja mantida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo prosseguimento do litígio administrativo com a apresentação desta Impugnação Administrativa, garantindo o acesso à certidão negativa de débitos, na forma do art. 151, III do CTN, nos termos do item I desta manifestação;

(ii) No mérito, seja julgada integralmente procedente a presente Impugnação, a fim de que sejam cancelados todos os lançamentos consubstanciados nos autos de infração epigrafados tendo em vista suas flagrantes ilegalidades.

Termos em que, pede deferimento.”

(...)

### **Da Decisão da DRJ**

A 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil<sup>09</sup>, em sessão de 28 de abril de 2021, no acórdão nº 109-005.983, julgou a impugnação improcedente (fls. 1.682/1.694 e págs. PDF 25/37 da parte 2), conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 1.682 e pág. PDF 25 da parte 2):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Ano-calendário: 2016, 2017

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. OPÇÃO PELO REGIME POR MEIO DE PAGAMENTO TEMPESTIVO.**

A opção pelo regime da CPRB deve ocorrer por meio de pagamento, realizado dentro do prazo de vencimento, da contribuição relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do Recurso Voluntário**

O contribuinte tomou ciência do acórdão em 15/06/2021 (AR de fl. 1.760 e pág. PDF 103 da parte 2) e, em 04/06/2021 (fls. 1.696/1.697 e págs. PDF 39/40 da parte 2), interpôs recurso voluntário (fls. 1.698/1.733 e págs. PDF 41/76 da parte 2), em que repisa os mesmos argumentos da impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

I - DA TEMPESTIVIDADE

II – DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

III – DOS FATOS

IV. RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL

IV. 1. DOS FUNDAMENTOS DO RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL

V. DO DIREITO

V.1. DA OPÇÃO DA CONTRIBUINTE PELA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA

V.2. DOS RECOLHIMENTOS REFERENTES À CPRB E A POSSIBILIDADE DE RECOLHIMENTO EXTEMPORÂNEO

V.3. DOCUMENTOS DECLARATÓRIOS GFIP E A HIGIDEZ DA INFORMAÇÃO DE AJUSTE DE CPRB

V. 4. DOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PARA “TERCEIROS” E CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS E PROCEDIMENTOS REALIZADOS

V.5. DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA

V I. DO PEDIDO

101. Por todo o exposto, a recorrente requer seja julgado procedente o presente recurso voluntário, determinando o que segue:

(i) Inicialmente, seja mantida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo prosseguimento do litígio administrativo com a interposição deste Recurso Voluntário, garantindo o acesso à certidão negativa de débitos, na forma do art. 151, III do CTN, nos termos do item I desta manifestação;

(ii) No mérito, requer seja reformado o Acórdão n.º 109-005.983, proferido pela 7ª Turma da DRJ09, a fim de que sejam cancelados todos os lançamentos consubstanciados nos autos de infração epigrafados tendo em vista suas flagrantes ilegalidades.

O presente recurso compôs 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.

**Da Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário.**

O interessado requer seja reconhecida a suspensão de exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso III do CTN.

A tempestiva interposição de impugnação ao lançamento tributário, gera efeitos de suspender a exigibilidade do crédito tributário e postergar, conseqüentemente, o vencimento da obrigação para o término do prazo fixado para o cumprimento da decisão definitiva no âmbito administrativo.

Deste modo, as reclamações e recursos apresentados nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo suspendem a exigibilidade do crédito tributário em litígio, consoante artigo 151, inciso III do CTN combinado com o artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972.

### **Da Opção da Contribuinte pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta e dos Documentos Declaratórios GFIP e a Higuez da Informação de Ajuste de CPRB.**

O Recorrente afirma que indicou a sua opção pela CPRB, nos termos do artigos 711 e 811 da Lei nº 12.546 de 2011, sendo o motivo pelo qual foram realizadas as compensações nas GFIP exportadas para o período de 01/2017 e 12/2017, incluindo os 13º salários.

Relata que a adequação da atividade do Recorrente ao rol de aptidão à opção pela CPRB fora reconhecida pela própria DRJ09, de modo que as razões são reiteradas no presente recurso tão somente para fins de contextualização e melhor compreensão da opção realizada pelo contribuinte.

Aduz que, confirmada a possibilidade de serem as atividades de *call center* passíveis da utilização do regime da CPRB, cumpre ratificar que o serviço de cobrança por telefone consiste na atividade principal do Recorrente. Além disso, a atividade de cobrança está claramente enquadrada no conceito de *call center*, de modo que o Recorrente sempre esteve apto a aderir ao regime da CPRB.

O voto vencedor, cuja fundamentação deu azo à edição da ementa, refletiu o argumento já defendido pela fiscalização, que alega que a ausência de recolhimento das competências de 01/2016 e 01/2017 no mês subsequente à apuração da receita bruta consistiria em motivo para desconsiderar a opção da contribuinte pelo regime.

Pondera que este argumento não pode prosperar, na medida em que: (i) viola o princípio da razoabilidade; (ii) viola o princípio da proporcionalidade e (iii) vai de encontro a diversas decisões judiciais que, aplicando os princípios acima, reconhecem a opção da contribuinte pelo regime da CPRB mesmo quando o pagamento das guias se dá de forma extemporânea.

Afirma que a própria fiscalização reconheceu que a contribuinte recolheu CPRB em diversos meses referentes ao período fiscalizado, que demonstra não apenas a opção pelo referido regime, mas também a boa-fé da contribuinte em relação ao recolhimento de tributos.

Não foram apenas os meses reconhecidos pela fiscalização que foram objeto de recolhimento no regime da CPRB, mas outros meses referentes ao período fiscalizado – e posteriormente objeto de lançamento – foram inseridos em programas de parcelamento e integralmente quitados.

Chama atenção para o fato de que o presente lançamento se pauta única e exclusivamente em erro material do contribuinte, que ensejou lavratura de auto de infração milionário, em descompasso com a razoabilidade e proporcionalidade.

Nessa linha, esclarece que a empresa possui contrato com empresa externa, responsável pela contabilidade do Recorrente, que deixou de cumprir com a obrigação legal. Assim, o erro material verificado não decorreu de uma conduta do próprio contribuinte.

Segundo relatado pelo contribuinte, a fiscalização alega que a contribuinte promoveu a entrega das GFIPs referente a cada competência do período analisado sem, contudo, observar as orientações contidas no Manual da GFIP.

Alega que o mero desajuste da GFIP não deve, por si só, ser óbice ao exercício do direito do contribuinte, visto que as declarações podem ser objeto de retificadoras. Adicionalmente, deve-se prestigiar o princípio da verdade material.

Aduz que o lançamento de valores pela CERCREDE no referido campo “compensação” da GFIP decorre de sua opção pela CPRB, já detalhada no decorrer deste Recurso Voluntário.

Extrai-se do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 41/81 da parte 1) que a fiscalização promoveu o lançamento das contribuições previdenciárias e devidas a terceiros em relação às competências 01/2016 a 12/2017, em virtude de inexistência de comprovação do exercício de opção pelo regime tributário da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) nos referidos anos de 2016 e 2017, dada a ausência de recolhimento tempestivo da CPRB relativa a janeiro de cada ano ou à primeira competência para qual haja receita bruta apurada.

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, conforme se depreende dos fundamentos extraídos do acórdão:

- A Lei determinou a forma como seria feita a opção pelo regime de substituição, sendo que, para os anos de 2016 e 2017 (caso dos autos) a opção se dá com o pagamento da CPRB do mês de janeiro de cada ano, sendo que a data de recolhimento da contribuição substitutiva deve ser feita até o dia 20 do mês subsequente ao fato gerador. Ou seja, é a lei que determinou claramente como deve ocorrer a opção pela CPRB a cada exercício.
- O pagamento, nos moldes da CPRB, relativa ao mês de janeiro deve ser feito sem atraso para fins de opção pelo regime substitutivo, conforme determina a Solução de Consulta Interna SCI Cosit nº 14 de 05 de novembro de 2018.
- Quando não realizado o pagamento tempestivo do mês de janeiro (ou 1º mês com movimento), até o dia 20 do mês subsequente ao fato gerador, a empresa automaticamente está informando que optou pela sistemática ordinária e não pela CPRB, independentemente de existirem pagamentos esporádicos em outras competências dos anos calendários.
- Quanto aos argumentos defensivos de que a atividade da empresa (cobrança) pode se enquadrar na sistemática da CPRB, observa-se que essa questão já se encontra resolvida na RFB, conforme Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 3 de 18/09/2019 e Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.429 de 12/09/2018 (DOU de 17/09/2018, seção 1, página 20), que admitiram a atividade de telecobrança como atividade de *call center*.
- A motivação do lançamento não foi a atividade de cobrança da empresa, mas sim a falta da opção pelo regime da CPRB por conta da inexistência do

pagamento tempestivo das contribuições das competências 01/2016 e 01/2017. Assim, correto o lançamento também sob este aspecto.

- Quanto ao argumento de que houve a inclusão dos valores de CPRB (competências 01/2017 e 01/2017) em parcelamentos já quitados, é certo que esse procedimento não tem o condão de substituir os pagamentos tempestivos das competências 01/2016 e 01/2017, condição prevista no dispositivo legal que, como já explicado na consulta citada, deve ser interpretado restritivamente. Aqui, cabe enfatizar que parcelamento não se confunde com o pagamento tempestivo do débito. Ocorre que o parcelamento suspende a exigibilidade do débito, enquanto o pagamento o extingue.
- Quanto à alegação de que teve boa-fé e de que passa por reestruturação, é certo que este tipo de afirmação não tem o condão de afastar as obrigações legais a que todos estão sujeitos. Saliente-se que às autoridades administrativas tributárias, (lançadoras e julgadoras), é vedado agir de forma diversa àquela estipulada em lei, não podendo dela se desvencilhar sob pena de responsabilidade funcional. Nem poderia ser diferente, uma vez que a atividade do servidor da Administração Pública é meramente executiva, não o desonerando do fiel cumprimento das leis, por força do princípio da legalidade previsto no artigo 37 da Constituição Federal e no artigo 142, parágrafo único, do CTN.
- Na mesma linha, também resta incabível imputar a responsabilidade da conduta equivocada da empresa para terceiros contratados para elaborar a contabilidade, pois é certo que para o Fisco a empresa é a responsável por suas declarações e recolhimentos, nos termos do artigo 123 do CTN.
- Conclui-se que a autoridade fiscal agiu corretamente ao desconsiderar a suposta opção da impugnante pelo regime substitutivo, pois a opção deixou de ser validada tempestivamente com o pagamento do tributo em questão, no primeiro mês do ano-calendário em que auferiu receita bruta.
- Com relação às GFIP entregues pela empresa, concluiu como perfeito lançamento das omissões apuradas, no exato sentido pedido pela empresa, qual seja, a busca da verdade material, uma vez que a fiscalização buscou, por todos os meios, documentos e análises, a apuração do real valor devido pela autuada, mesmo se deparando com inúmeras impropriedades nas declarações enviadas pela empresa.

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 nº 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.

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 n.º 12.546 de 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.

O entendimento constante na Solução de Consulta Interna Cosit n.º 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 n.º 12.546, de 2011, art. 9º, § 13.

Tal entendimento foi substancialmente alterado pela Solução de Consulta Interna Cosit n.º 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 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);

**22.2. Ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei n.º 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 n.º 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 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.

Desse modo, conforme bem consignado na Solução de Consulta Interna Cosit n.º 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 trazer a colação o seguinte excerto do Relatório Fiscal (fls. 56 e 66 da parte 1):

(...)

5. Conclui-se, portanto, que, para os anos-calendário de 2016 e 2017, a fiscalizada não fez opção eficaz pela CPRB, ficando obrigada ao recolhimento da contribuição previdenciária na forma ordinária, sob o regime de incidência sobre a folha, consoante previsto na Lei nº 8.212/1991, art. 22, incisos I e III.

36. Além dos aspectos já abordados acima, outros fatos evidenciam a inexistência de opção do contribuinte pela sistemática da “Desoneração da Folha de Pagamento”, nos exercícios de 2016 e 2017, a saber:

a) Não houve a escrituração da CPRB no Bloco “P” da EFD-Contribuições, como exige a Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012 (vide em especial o art. 4º, inciso IV). As informações apresentadas na EFD-Contribuições tratam apenas dos tributos PIS e COFINS;

b) Em nenhuma DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) do período de 01/2016 a 05/2017 o contribuinte se declarou optante pela CPRB (campo “PJ optante pelo CPRB”, resposta=“Não”). Somente nas DCTF das competências 06/2017 a 12/2017 o contribuinte faz tal indicação. E, segundo as regras estabelecidas em ato normativo específico, notadamente a Instrução Normativa nº 1.599, de 2015, o contribuinte sujeito à CPRB (com atividade abrangida e com opção eficaz) está obrigado a confessar o débito de CPRB em DCTF e isso nem mesmo foi feito no período de 01/2016 a 05/2017 (nenhum valor relativo a CPRB foi lançado nas DCTF desse período);

c) Para o exercício de 2018, o contribuinte recolheu DARF no código de receita “2985 - Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta – art. 7º da Lei nº 12.546/2011”, no dia 20/02/2018 (dentro do prazo legal), no valor de R\$139.497,97, correspondente à CPRB relativa a janeiro/2018, com o fim de confirmar sua opção, o que não foi feito para as competências janeiro de 2016 e 2017 como já mencionado antes.

37. Ressaltamos que, apesar de a mera informação em DCTF ou EFD-Contribuições dos valores devidos não ter o condão de manifestar a adesão a essa forma de tributação, as situações reportadas no parágrafo anterior corroboram a conclusão apresentada no parágrafo 35 supra (de que a fiscalizada não fez opção eficaz pela CPRB), ainda mais porque o contribuinte apurou receita bruta em todas competências de 2016 e 2017, conforme tabela abaixo, cujos valores foram extraídos dos registros contábeis da empresa de 2016 e 2017, vez que foram baixados do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) os arquivos correspondentes às ECD (Escrituração Contábil Digital) dos exercícios de 2016 (Livro 16, com Hash 35CA6190FBDF0F66FA3022E5EE6AEDD17AAFA0AC) e 2017 (Livro 17, com Hash C0FEB832CE44305A6461CE409101662237942BE3).

(...)

O contribuinte informou que não foram apenas os meses reconhecidos pela fiscalização que foram objeto de recolhimento no regime da CPRB (competências 07/2017 e 08/2017, nos valores de R\$ 78.064,09, data de arrecadação 18/08/2017 e R\$ 167.868,38, data de arrecadação 20/09/2017, código 2985), mas que outros meses referentes ao período fiscalizado inseridos em programas de parcelamento consolidado em 28/10/2020 e integralmente quitados, conforme quadro anexo na fl. 1.710.

Ainda que não mais subsista 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, no

caso em análise, não restou demonstrado, quer seja por meio de pagamento via DARF, com código 2985, quer seja por meio da DCTF entregue que nos meses de 01/2016 e 01/2017 que o contribuinte tenha declarado a sua opção pelo regime da CPRB, em momento anterior à instauração do procedimento fiscal, iniciado em 21/06/2019, com a lavratura do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), cuja ciência ocorreu em 27/06/2019, conforme descrito no Relatório de Auditoria Fiscal (fl. 41 da parte 1).

Como o próprio contribuinte admitiu e fato reconhecido pela fiscalização, ainda que tenha apurado receita bruta em todas as competências de 2016 e 2017, somente foi identificado pagamento da CPRB em relação aos meses de 07/2017 e 08/2017, com o código 2985, bem como, entrega das DCTF das competências 06/2017 a 12/2017, com a manifestação pela opção pela CPRB. O contribuinte reconheceu no curso da fiscalização que inexistem pagamentos em relação às competências 01/2016 e 01/2017. Em relação às demais competências alegou terem sido objeto de parcelamento consolidado apenas em **28/10/2020**, em vias de encerramento da ação fiscal, ocorrido em **09/12/2020**, com a ciência dos lançamentos.

Assim, no momento da instauração do procedimento fiscal, a fiscalização ao constatar a ausência de apuração, confissão ou pagamento de CPRB, apurou eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos, razão pela qual não merecem qualquer reparo a acusação fiscal e a decisão recorrida neste ponto.

#### **Dos Fatos Geradores de Contribuições para “Terceiros” e Contribuições Previdenciárias Patronais e Procedimentos Realizados.**

Após tecer considerações sobre os atos normativos e legais acerca do limite da base de cálculo das contribuições previdenciárias destinadas a terceiros, o contribuinte afirma não haver qualquer dispositivo no ordenamento jurídico que expressa ou tacitamente revogue os efeitos da Lei nº 6.950 de 1981 especificamente no que se refere às contribuições a terceiros, de modo que esta deve produzir seus efeitos.

Relata que a autoridade fiscal não reconheceu a aplicabilidade do limite imposto pelo artigo 4º da referida Lei nº 6.950 de 1981<sup>1</sup>. Colacionou jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e de Tribunais Regionais Federais pela aplicabilidade do limite estabelecido na lei.

Conclui afirmando que, uma vez caracterizados os indébitos fiscais, observa-se que, ao contrário do que sustenta a Receita Federal do Brasil, o contribuinte não possui débitos com a União Federal, mas, ao contrário, possui créditos, tendo em vista que recolheu, ao longo do período fiscalizado, contribuições a terceiros sem observar a limitação legal vigente.

Este Colegiado já se deparou e apreciou tal matéria, objeto do voto vencedor no Acórdão nº 2201-010.522, julgado em sessão de 06/04/2023, de lavra do Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo. Por concordar com os fundamentos lá adotados, utilizo-os como razão de decidir nos presentes autos, mediante a reprodução do seguinte excerto da decisão:

(...)

---

<sup>1</sup> LEI Nº 6.950, DE 04 DE NOVEMBRO DE 1981. Altera a Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, fixa novo limite máximo do salário-de-contribuição previsto na Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, e dá outras providências.

Art 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

#### Limite da Base de Cálculo das Contribuições a Terceiros

Muito embora tal limitação já tenha sido expressamente prevista em lei, é certo que o pleito recursal nesta matéria não merece prosperar, já que o art. 4º da Lei 6.950/81, juntamente com seu parágrafo único, teria sido revogado pelo art. 3º do Decreto 2.318/86.

Tal conclusão está alinhada a precedente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, acerca da matéria:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/81. INAPLICABILIDADE. DISPOSITIVO REVOGADO PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/86. TÉCNICA LEGISLATIVA.

1. O art. 4º da Lei nº 6.950/81 foi integralmente revogado pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86.

2. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput.

3. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente. (TRF4, AC 2003.72.08.003097-6, Primeira Turma, Relator Jorge Antônio Maurique, D.E. 07/10/2009)

Ao avaliar o histórico legislativo da celeuma estabelecida, podemos notar que a Lei 3.807/60, que dispôs sobre a Lei Orgânica da Previdência Social, previu (em sua redação original).

(...)

Art. 5º São obrigatoriamente segurados, ressalvado o disposto no art. 3º:

I - os que trabalham, como empregados, no território nacional;

II - os brasileiros e estrangeiros domiciliados e contratados no Brasil para trabalharem como empregados nas sucursais ou agências de empresas nacionais no exterior;

III - os titulares de firma individual e diretores, sócios gerentes, sócios solidários, sócios quotistas, sócios de indústria, de qualquer empresa, cuja idade máxima seja no ato da inscrição de 50 (cinquenta) anos;

IV - os trabalhadores avulsos e os autônomos.

(...)

Art. 23. O cálculo dos benefícios far-se-á tomando-se por base o "salário de benefício" assim denominado a média dos salários sobre os quais o segurado haja realizado as últimas 12 (doze) contribuições mensais contadas até o mês anterior ao da morte do segurado, no caso de pensão, ou ao início do benefício nos demais casos. (...)

Art. 76. Entende-se por salário de contribuição:

I - a remuneração efetivamente percebida, durante o mês, para os empregados;

II - o salário de inscrição, para os segurados referidos no art. 5º, inciso III;

III - o salário-base, para os trabalhadores avulsos e os autônomos.

Inicialmente deve-se ressaltar que, pelos dois excertos acima atachados, é nítida a diferenciação entre salário de benefício e salário de contribuição. Ocorre que o citado artigo 76 foi alterado pelo Decreto-Lei nº 66/1966, ainda sem qualquer indicação de limites para o salário de contribuição, passando à seguinte redação:

Art. 76. Entende-se por "salário-de-contribuição":

I - a remuneração efetivamente percebida durante o mês para os segurados referidos nos itens I, II e III do artigo 5º, bem como para os trabalhadores avulsos

II - o salário-base fixado para os trabalhadores autônomos e para os facultativos.

Em 1973, os art. 5º e 76 sofreram nova alteração, passado a contar com o seguinte teor (Redação dada pela Lei nº 5.890, de 1973)

(...)

Art. 5º São obrigatoriamente segurados, ressalvado o disposto no art. 3º: I - os que trabalham, como empregados, no território nacional;

I - os que trabalham, como empregados, no território nacional;

II - os brasileiros e estrangeiros domiciliados e contratados no Brasil para trabalharem como empregados nas sucursais ou agências de empresas nacionais no exterior;

III - os titulares de firma individual e os diretores, sócios gerentes, sócios solidários, sócios quotistas, sócios de indústria, de qualquer empresa;

IV - os trabalhadores autônomos

(...)

Art. 76. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - a remuneração efetivamente percebida, a qualquer título, para os segurados referidos nos itens I e II do artigo 5º até o limite de 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País;

II - o salário-base para os trabalhadores autônomos e para os segurados facultativos;

III - o salário-base para os empregadores, assim definidos no item III do artigo 5º.

Portando, restou estabelecido limite para o salário de contribuição unicamente para empregados.

Posteriormente, a Lei 6.332/1976 previu que o limite estabelecido para o salário de contribuição seria reajustado, nos seguintes termos:

Art. 5º O limite máximo do salário-de-contribuição para o cálculo das contribuições destinadas ao INPS a que corresponde também a última classe da escala de salário-base de que trata o artigo 13 da Lei número 5.890, de 8 de junho de 1973, será reajustado de acordo com o disposto nos artigos 1º e 2º da Lei número 6.147, de 29 de novembro de 1974

Em 1981, a Lei 6.950/81, de 04 de novembro de 1981, estabeleceu que o limite máximo do salário de contribuição seria de 20 vezes o maior salário-mínimo vigente no país, nos seguintes termos:

Art 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

Portanto, além de estabelecer o limite do salário de contribuição em 20 saláriosmínimos, a referida lei previu, no parágrafo único do mesmo artigo, que tal limitação se aplicaria às contribuições destinadas a Terceiros.

Entretanto, o preceito contido no citado parágrafo único parece absolutamente dispensável, evidenciando caráter meramente explicativo, já que tal limitação em relação a Terceiros já constava expressa no art. 1º do Decreto-Lei 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, nos seguintes termos:

Art. 1º As contribuições compulsórias dos empregadores calculadas sobre a folha de pagamento e recolhidas pelo Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social - IAPAS em favor do Serviço Social da Indústria - SESI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, Serviço Social do Comércio - SESC e Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC passarão a incidir até o limite máximo de exigência das contribuições previdenciárias, mantidas as mesmas alíquotas e contribuintes.

Em 30 de dezembro de 1986, foi editado o Decreto-Lei 2.318, que estabeleceu:

Art 1º Mantida a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades beneficiárias das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), para o Serviço Social da Indústria (SESI) e para o Serviço Social do Comércio (SESC), ficam revogados:

I - o teto limite a que se referem os artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.867, de 25 de março de 1981;

II - o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.867, de 25 de março de 1981.

Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981.

A partir de então, deixou de existir a limitação das contribuições a Terceiros ao à base de cálculo máxima estabelecida para as contribuições previdenciárias, além de ter sido, expressamente, afastada a própria limitação de 20 salários-mínimos das contribuições incidente sobre os valores pagos a empregados.

Assim, não há outro entendimento capaz de dar sustentação às inovações trazidas pelo Decreto-Lei 2.318 que não seja o de que a limitação estabelecida no § único do art. 4º da Lei 6.950/91 resta revogada.

Afinal, se o caput do art. 4º em comento tinha seu conteúdo direcionado exclusivamente à limitação do salário de contribuição para fins de cálculo da contribuição previdenciária devida pelo empregador à seguridade social, como o limite previsto no caput não mais existe, ainda que se pudesse conceber que o § único do mesmo artigo permanecesse em vigor mesmo que o preceito principal restasse revogado, tácita ou expressamente, o que não revela a melhor técnica legislativa, restaria a convicção de que essa nova base, agora ilimitada, seria aplicada às contribuições para terceiros, já que o citado § único não prevê expressamente um limitador, mas se aproveita do limite prescrito pelo caput.

Ademais, sobre a os efeitos da revogação de um artigo sobre seus parágrafos, o Desembargador Jorge Antônio Maurique, no Acórdão cuja ementa foi acima transcrita, citando a decisão de origem, assim pontuou:

(...)

Com efeito, a limitação de 20 salários mínimos, prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81, foi revogada juntamente com o art. 4º, pelo Decreto-Lei 2.318/86, pois não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput ou, como anotado por Arthur Marinho, “(...) parágrafo sempre foi, numa lei, disposição secundária de um artigo em que explica ou modifica a disposição principal” (Marinho, Arthur de Souza. Sentença de 29 de setembro de 1944, in Revista de direito administrativo. Vol I, p. 227). Esta também é a posição de Pinheiro, Hésio Fernandes. Técnica legislativa. 1962. p.100. (...)

Ainda que assim não fosse, o preceito em tela, s.m.j, restaria não recepcionado pela Constituição Federal de 1988, que, no inciso IV de seu art. 7º, estabeleceu vedação para vinculação do salário mínimo para qualquer fim, sendo certo que tal limitação visa impedir sua utilização como fator de indexação para obrigações sem conteúdo salarial ou alimentar.

Por todo o exposto, embora a questão esteja sob análise do Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob a sistemática dos recursos repetitivos, Tema 1.079, não havendo decisão definitiva que vincule este julgador administrativo, é certo que andou bem a decisão recorrida, razão pela qual entendo que deve ser mantida integralmente a exigência lançada a título de outras entidades e fundos, já que a limitação suscitada pela defesa foi revogada pelo Decreto 2.318/86.

(...)

Da reprodução acima extraem-se as seguintes conclusões: (i) a limitação de 20 (vinte) salários mínimos prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950 de 1981 foi revogada juntamente com o artigo 4º, pelo Decreto-Lei nº 2.318 de 1986, pois, não é possível subsistir em vigor o parágrafo, estando revogado o artigo correspondente; (ii) o preceito em tela, restaria não recepcionado pela Constituição Federal de 1988, tendo em vista que o inciso IV do artigo 7º estabeleceu vedação para vinculação do salário mínimo para qualquer fim, sendo certo que tal limitação visa impedir sua utilização como fator de indexação para obrigações sem conteúdo salarial ou alimentar e (iii) a questão encontra-se na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no rito dos recursos repetitivos (Tema 1.079), a fim de uniformizar o entendimento jurisprudencial acerca da definição se o limite máximo de 20 salários mínimos é aplicável para a base de cálculo de contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros<sup>2</sup>.

Foram afetados pelos ministros os Recursos Especiais (REsp) nº 1.898.532/CE e 1.905.870, sendo que a questão submetida a julgamento no Tema 1.079 é a seguinte:

"Definir se o limite de 20 salários mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de "contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros", nos termos do artigo 4º da Lei 6.950/1981, com as alterações promovidas em seu texto pelos artigos 1º e 3º do Decreto-Lei 2.318/1986".

No julgamento do REsp nº 1.898.532/CE ocorrido em 13/03/2024, cujo acórdão foi publicado no DJe em 02/05/2024, a tese firmada foi a seguinte:

**Tese Firmada:**

- i) o art. 1º do Decreto-Lei 1.861/1981 (com a redação dada pelo DL 1.867/1981) definiu que as contribuições devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac incidem até o limite máximo das contribuições previdenciárias;
- ii) especificando o limite máximo das contribuições previdenciárias, o art. 4º, parágrafo único, da superveniente Lei 6.950/1981, também especificou o teto das contribuições parafiscais em geral, devidas em favor de terceiros, estabelecendo-o em 20 vezes o maior salário mínimo vigente; e
- iii) o art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei 2.318/1986, expressamente revogou a norma específica que estabelecia teto limite para as contribuições parafiscais devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac, assim como o seu art. 3º expressamente revogou o teto limite para as contribuições previdenciárias;
- iv) portanto, a partir da entrada em vigor do art. 1º, 1, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições destinadas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac não estão submetidas ao teto de vinte salários.

---

<sup>2</sup> Tendo em vista a existência de julgamentos, tanto no sentido da revogação tácita do artigo 4º da Lei nº 6.950 de 1981, quanto no sentido de que a revogação foi apenas do "caput" do dispositivo.

**Modulação de efeitos:**

A Ministra Relatora Regina Helena Costa lavrou o acórdão consignando o seguinte: "(...) Assim, proposta a superação do vigente e específico quadro jurisprudencial sobre a matéria tratada (*overruling*), e, em reverência a estabilidade e à previsibilidade dos precedentes judiciais, impõe-se, em meu sentir, modular os efeitos do julgado tão-só com relação às empresas que ingressaram com ação judicial e/ou protocolaram pedidos administrativos até a data do início do presente julgamento, obtendo pronunciamento (judicial ou administrativo) favorável, restringindo-se a limitação da base de cálculo, porém, até a publicação do acórdão." (trecho do Acórdão publicado no DJe de 2/5/2024).

Não obstante o entendimento trazido pela autuada, a tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) se mostra contrária àquela defendida pelo contribuinte, no sentido de que as contribuições parafiscais não estão submetidas ao teto de vinte salários mínimos.

De se ressaltar que, não obstante que com o julgamento tenha sido firmada tal tese, ainda não existe até a presente data decisão definitiva transitada em julgado proferida na esfera judicial.

Por fim convém ponderar que o artigo 26-A do Decreto nº 70.235 de 1972<sup>3</sup> veda aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. No mesmo sentido dispõe o artigo 98 do Regimento Interno do CARF (RICARF)<sup>4</sup>, a vedação aos membros das turmas de julgamento do CARF de afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, se restringe, dentre outras, às decisões definitivas de mérito proferidas do Supremo Tribunal Federal (STF) ou pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recursos repetitivos.

Em vista dessas considerações, resta concluir-se, não merecer acolhimento os argumentos do Recorrente neste ponto.

**Do Caráter Confiscatório da Multa Aplicada**

<sup>3</sup> Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

<sup>4</sup> PORTARIA MF Nº 1634, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023. (Publicado(a) no DOU de 22/12/2023, seção 1, página 55). Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências.

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF. afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Afirma ser exorbitante o percentual da multa aplicada de 75%, mostrando-se de caráter confiscatório, merecendo ser revista.

No que se refere à multa aplicada, tratando-se de lançamento de ofício, deve ser aplicada a hipótese do artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 1996<sup>5</sup>, restando correta a fixação da multa em 75%, conforme preceito normativo. Trata-se de aplicação da lei, sendo defeso a autoridade fiscal deixar de observar a legislação que lhe impõe conduta obrigatória.

O julgador administrativo está impedido de reduzi-la, com fulcro em tese constitucional de confisco, pois é vedado ao Colegiado declarar a inconstitucionalidade de norma legal, conforme Súmula CARF nº 2, nos termos a seguir:

**Súmula CARF nº 2**

**Aprovada pelo Pleno em 2006**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Sendo assim, não pode ser acolhido o pedido do Recorrente neste ponto.

**Conclusão**

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

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos

---

<sup>5</sup> LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)