



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.729502/2019-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.527 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de abril de 2023
Recorrente AETHRA SISTEMAS AUTOMOTIVOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. OPÇÃO PELO REGIME. PAGAMENTO EM ATRASO. POSSIBILIDADE

A opção pelo regime de substituição será exercida de forma irrevogável mediante o recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, ainda que com atraso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a regularidade da opção pelo contribuinte pelo regime substitutivo ao de incidência sobre a remuneração dos segurados contratados e, assim, determinar o retorno dos autos à unidade de origem para, superada tal questão, dar sequência à análise do direito creditório.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, de fls. 188/192, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Peço vênha para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Tratam os autos de Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório nº 39, de 07/10/2019, que não homologou os valores informados no campo

compensação das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP nas competências 01/2016 a 12/2017, no valor total de R\$ 43.168.713,66, e determinou que os valores das compensações não homologadas retornassem à condição de exigíveis desde os respectivos vencimentos.

De acordo com o mencionado Despacho Decisório, a empresa não efetuou o recolhimento dos valores relativos à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB declarada em DCTF sob o código 2991. Tais valores foram incluídos em parcelamento.

Ao não efetuar o pagamento, o contribuinte, a contrário sensu, optou pelo recolhimento da contribuição previdenciária com base na folha de pagamento.

Assim, em virtude do não pagamento da CPRB relativa aos meses de janeiro de 2016 e 2017, concluiu-se pela ineficácia da opção pelo regime da CPRB nesses anos calendário. Em consequência disso, foram consideradas não homologadas as compensações declaradas em GFIP como meio de reduzir as contribuições previdenciárias patronais calculadas pelo SEFIP – sistema gerador da GFIP, no valor total de R\$ 43.168.713,66.

Da Ciência do Despacho Decisório e Da Manifestação de Inconformidade

O contribuinte foi intimado e apresentou Manifestação de Inconformidade fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

O contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório em 08/10/2019 (fls. 54) e apresentou Manifestação de Inconformidade em 07/11/2019 (fls. 55), aduzindo em síntese:

Argumenta que a expressão “pagamento” não deve ser interpretada de modo restritivo, mas sim de modo literal, que não traz qualquer prazo para a sua realização nem impede que o pagamento seja feito por meio de parcelamento. A referida norma deve ser interpretada de forma teleológica, tendo em vista os fins a que ela se destina. O objetivo da lei é a criação de empregos e ele foi atingido, pois a empresa gerou 136 novos postos de trabalho.

Alega que o parcelamento inclui juros e multas. Além disso, foram entregues a DCTF e a EFD contribuições, em relação ao mês de janeiro de cada ano, o que demonstra claramente a opção do contribuinte pela CPRB. Por ser irretratável e implicar confissão de dívida, o parcelamento pode ser entendido como uma espécie de pagamento do tributo. Embora não tenha o efeito de extinguir o crédito tributário, ocasiona a suspensão da sua exigibilidade até que ocorra a quitação da última parcela.

Defende que a lei não fixou prazo para que o contribuinte efetuasse o pagamento. Logo, ato normativo infralegal também não poderia fixá-lo. Com a declaração em DCTF e na EFD contribuições, a Receita Federal tomou ciência da opção feita pelo contribuinte, o que também ocorreu quando o contribuinte requereu o parcelamento. Se não havia concordância quanto à opção, não deveria deferir o parcelamento.

Aduz que, em se tratando de opção pelo Lucro Presumido, a jurisprudência do CARF se posicionou pela admissibilidade do pagamento em atraso como mecanismo de opção. Aceita-se a opção mesmo na hipótese de quitação da primeira parcela anual por meio de compensação.

Requer o acolhimento da Manifestação de Inconformidade, a fim de que sejam homologadas as compensações informadas em GFIP no período objeto do lançamento.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (fl. 182):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

A opção pelo regime da CPRB deve ocorrer por meio de pagamento da contribuição relativa a janeiro de cada ano realizado no prazo de vencimento. Não é admitido recolhimento em atraso para fins de opção pelo regime substitutivo ao de incidência da contribuição previdenciária sobre a remuneração dos segurados contratados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Transcrevo trecho da decisão que julgou a manifestação de inconformidade para fins didáticos:

O tema em questão foi objeto da Solução de Consulta nº 14, de 2018, editada pela Coordenação Geral de Tributação - COSIT. Antes, contudo, de adentrar o mérito da questão, é importante ressaltar que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa nº 1.396, de 2013, as soluções de consulta formuladas pela COSIT possuem efeitos vinculantes no âmbito da RFB:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

Sendo a Instrução Normativa um ato administrativo editado pelo Secretário da Receita Federal do Brasil - RFB, os servidores públicos lotados nesse órgão, tal qual os integrantes dessa Turma de Julgamento, encontram-se vinculados às determinações nele contidas, em virtude do poder hierárquico que estrutura a administração pública e impõe a estrita obediência das ordens e instruções legais superiores.

Uma vez estabelecido o caráter vinculante das Soluções de Consulta emitidas pela COSIT, observe-se o conteúdo da SCI nº 14, de 2018, que trata especificamente da controvérsia discutida nesses autos e assim dispõe:

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.

Na sua fundamentação, a referida SCI nº 14, de 2018, deixa ainda mais claro o posicionamento:

10. Em busca do sentido exato da norma que trata da opção pela CPRB, depreende-se que não há qualquer indicação de que seria possível realizar a opção com pagamento fora do prazo de vencimento. Seguindo a linha de entender que se trata de um regime de exceção, substitutivo ao regime padrão, o alcance da norma parece se identificar mais com a impossibilidade dessa opção retroativa. Tanto assim, que o texto prevê apenas o caso de não haver receita no mês de janeiro para que a opção possa ser postergada pela empresa, não prevendo sequer a possibilidade de a declaração por meio de documento de constituição de dívida ser suficiente para caracterizar a opção.

11. Não se trata, portanto, de suprimir nada da norma, eis que não há menção expressa ou qualquer indício de o espírito ser no sentido de permitir. Trata-se de evitar sua dilatação.

12. O contribuinte é obrigado ao recolhimento da contribuição na forma ordinária, sob o regime de incidência sobre a folha, tendo a faculdade de substituir a base de cálculo e a alíquota nos moldes da CPRB se o fizer por meio de opção expressa, que se dá pelo

pagamento. A contrário senso, ao não realizar essa opção, não recolhendo a contribuição sobre a receita relativa ao mês de janeiro, automaticamente a empresa está optando pela sistemática ordinária. E essa opção é irretroatável para todo o ano-calendário.

13. Além disso, 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, como minuciosamente colocado pelo consulente.

Como se vê, o posicionamento da RFB, cristalizado no conteúdo da mencionada SCI n.º 14, de 2018, respalda o Despacho Decisório que considerou o parcelamento como um meio ineficaz para demonstrar a opção do contribuinte pelo regime da CPRB e, conseqüentemente, não homologou as compensações declaradas pelo contribuinte nas GFIP de janeiro de 2016 a dezembro de 2017.

O Despacho Decisório tem por fundamento o § 13 do art. 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, que assim determina:

§ 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 irretroatável para todo o ano calendário.

O direito ao regime da contribuição previdenciária com base na Receita Bruta foi estabelecido por lei e também foi a lei que estabeleceu a forma pela qual o contribuinte deveria manifestar a sua opção. A SCI apenas fixa a interpretação dada pela RFB ao dispositivo legal.

(...)No momento em que há o deferimento do parcelamento requerido pelo contribuinte, o crédito tributário relativo à CPRB tem a sua exigibilidade suspensa. A quitação ou a extinção desse crédito desloca-se para adiante e se dará de modo progressivo, na medida em que ocorrer o pagamento das parcelas e houver a correspondente apropriação dessas parcelas aos créditos tributários que tenham sido objeto do parcelamento. O documento juntado às fls. 17 demonstra que o pedido de parcelamento da CPRB relativa a janeiro de 2016 somente ocorreu em 23/09/2016, portanto, mais de sete meses após a data de vencimento da contribuição.

Isso posto, voto por **INDEFERIR A SOLICITAÇÃO CONTIDA NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE** e **MANTER** o Despacho Decisório n.º 39, de 07/10/2019, que não homologou os valores informados no campo compensação das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP relativas às competências 01/2016 a 12/2017, no valor total de R\$ 43.168.713,66, e determinou que os valores das compensações não homologadas retornassem à condição de exigíveis desde os respectivos vencimentos.

Do Recurso Voluntário

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário de fls. 199/211, em que alegou em apertada síntese: (a) Preliminar – da ausência de análise das razões da empresa. Inobservância dos princípios constitucionais da ampla defesa, do devido processo legal e do contraditório. Necessidade de retorno dos autos; (b) da ilegalidade e da ausência de razoabilidade da SCI-COSIT 14/2018.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

Do Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Preliminar – rejeitar – artigo 59, § 3º:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A decisão recorrida merece reparos, uma vez que optou pela aplicação da SCI Cosit nº 14/2018, que foi revogada expressamente pela SCI Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022, cuja ementa transcreve-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 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 nº12.546, 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.

Os fundamentos da SCI Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022, estão abaixo elencados:

Fundamentos

6. Transcrevem-se os dispositivos da [Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011](#), que suscitam dúvidas interpretativas, consideradas as redações atualmente vigentes:

Art. 7º 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 nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#): (Redação dada pela [Lei nº 14.288, de 2021](#))

(...)

Art. 8º 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 nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#): (Redação dada pela [Lei nº 14.288, de 2021](#))

(...)

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](#)) (grifado)

7. A escolha do pagamento do tributo como procedimento de manifestação irretratável de opção por regime tributário alternativo não é novidade no âmbito da legislação tributária federal. A opção pela tributação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) com base no lucro presumido (regime que pode substituir, sob determinadas condições, a apuração do IRPJ com base no lucro real) também é realizada e comprovada mediante o pagamento do tributo, tendo em vista o disposto no art. 26 da [Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), e no art. 13 da [Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998](#):

[Lei nº 9.430, de 1996.](#)

Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. (grifado)

§ 2º A pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção de que trata este artigo com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início de atividade.

[Lei nº 9.718, de 1998.](#)

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela [Lei nº 12.814, de 2013](#))

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário. (grifado)

8. A interpretação isolada dos dispositivos acima referidos poderia conduzir ao entendimento de que o pagamento do IRPJ apurado de acordo com a sistemática do lucro presumido (código específico de documento de arrecadação de receitas federais) seria o único procedimento habilitado a comprovar a opção pelo regime tributário alternativo à apuração do IRPJ pelo lucro real.

9. Entretanto, a leitura da Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 11 de fevereiro de 2008, revela que a administração tributária adotou linha interpretativa sistemática, considerando também outros dispositivos legais que disciplinam a entrega de declarações, conforme itens a seguir transcritos:

5. Com efeito, a legislação tributária prestigia a manifestação da opção pela tributação com base no lucro presumido mediante o pagamento do imposto devido relativo ao primeiro trimestre do ano-calendário, até porque o pagamento deve ocorrer antes das declarações. Mas a forma de tributação adotada na apuração deve ser informada na

Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), o débito (crédito tributário) e crédito (pagamento, compensação ou suspensão) declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), e se a extinção do débito for efetuada mediante compensação, declarada no Per/Dcomp (Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação).

(...)

10. Entende-se, uma vez que o pagamento do imposto (que deveria ocorrer antes) não tenha ocorrido, a opção estaria manifesta e vinculada nas declarações, pois o débito declarado em DCTF, em declaração de compensação ou em pedido de parcelamento constitui confissão de dívida e pode ser encaminhado para inscrição em Dívida Ativa da União.

(...)

17. A entrega espontânea da DCTF ou de Declaração de Compensação, bem como os parcelamentos requeridos caracterizam opção pelo lucro presumido, uma vez que constituem confissão de dívida, e são encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União, quando não pagos administrativamente. (grifado)

10. A norma jurídica formada pela conjugação de regras que disciplinam a opção pelo lucro presumido e de regras que regulamentam a entrega de declarações, além de atender a um exame lógico-jurídico da matéria, prestigia mais a adequação entre meios e fins, tendo em vista que autoriza o administrado a exercer o seu direito de opção mediante a utilização de instrumentos alternativos sem, contudo, prejudicar a fiscalização tributária.

11. Isso porque, conforme previsão legal, a opção exercida pelo contribuinte será irretratável para todo o ano-calendário, o que exclui a possibilidade de posterior retificação de documento de arrecadação de receitas federais relativo a pagamento já efetuado ou de declaração já apresentada – há uma preclusão lógica que limita o exercício do direito.

12. Neste ponto, cumpre verificar se os critérios interpretativos utilizados na Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008, são também aplicáveis ao tema em análise, considerando-se o dever de coerência da administração tributária em suas sucessivas manifestações.

13. Entende-se que os fundamentos estabelecidos na Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008, podem ser utilizados na presente Solução de Consulta Interna, com as adaptações necessárias, pelas seguintes razões: (1) os tributos federais estão sujeitos a semelhantes procedimentos de confissão e pagamento; (2) tanto no caso do IRPJ quanto no caso da CPRB, o legislador prestigiou o pagamento como elemento de manifestação de opção do regime; (3) em ambos os casos, a interpretação sistemática da legislação conduz a uma norma jurídica mais ampla do que aquela extraível de um único dispositivo legal; e (4) as distinções existentes entre os regimes não são suficientes para justificar tratamento diferenciado.

14. Possível admitir, portanto, que a opção pela CPRB possa ser realizada, 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).

15. Trata-se de norma jurídica extraída da conjugação dos seguintes dispositivos legais:

[Lei nº 12.546, de 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 irretratável para todo o ano calendário. (Incluído pela [Lei nº 13.161, de 2015](#))

[Decreto-Lei nº 2.124, de 1984.](#)

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

[Lei nº 9.430, de 1996.](#)

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela [Lei nº 10.637, de 2002](#))

(...)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela [Lei nº 10.833, de 2003](#)) (grifado)

16. Adotada a premissa acima, resta analisar se há outras limitações (além da impossibilidade de retratação) que condicionem o exercício desse direito.

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 nº 12.546, de 2011](#):

Art. 7º 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 nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#): (Redação dada pela [Lei nº 14.288, de 2021](#))

(...)

§ 7º 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 nº 12.844, de 2013](#))

§ 8º A antecipação de que trata o § 7º 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 nº 12.844, de 2013](#))

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

(...)

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

(...)

§ 10. A opção a que se refere o inciso III do § 9º 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 nº 12.844, de 2013](#)) (grifado)

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

19. 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.

20. 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, tendo em vista o disposto no [Decreto nº 70.235, de 1972](#), que dispõe sobre o processo administrativo fiscal:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

21. Para concluir a análise, registre-se que o alinhamento aos fundamentos contidos na Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008, enseja a reforma da [Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 2018](#).

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 nº 12.546, de 2011](#), não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB;

22.3. Uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de apuração, confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos; e

22.4. Cumpre reformar, integralmente, a [Solução de Consulta Interna nº 14, de 2018](#).

Portanto, deve ser reformada a decisão recorrida para que seja analisado o direito creditório do contribuinte.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e dou-lhe provimento parcial para reconhecer a regularidade da opção pelo contribuinte pelo regime substitutivo ao de incidência sobre a remuneração dos segurados contratados e, assim, determinar o retorno dos autos à unidade de origem para, superada tal questão, dar sequência à análise do direito creditório.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya