



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13794.720420/2019-87</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.058 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CAMORIM SERVICOS MARITIMOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

Ementa:

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

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de i) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais, ou (ii) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo.

RETENÇÃO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. APROVEITAMENTO NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

É requisito para o aproveitamento do crédito dos valores retidos, além da comprovação do destaque da retenção de 11% na nota fiscal ou da comprovação do recolhimento desse valor, também que a retenção esteja declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a glosa da compensação relativa ao regime de substituição tributária pela opção à CPRB.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Raimundo Cássio Gonçalves Lima (Conselheiro Suplente Convocado), Andressa Pegoraro Tomazela, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 964 e ss) interposto contra R. Acórdão proferido pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (fls. 947 e ss) que manteve o Auto de Infração referente a glosa de compensação não homologada.

Segundo o Acórdão:

Trata-se de glosa de compensação não homologada em razão da inexistência de saldo credor disponível para a empresa contribuinte, relativamente ao período de 01/2016 a 12/2017, no montante total de R\$ 23.727.978,37.

Tudo, conforme demonstrado por meio do Despacho Decisório de fls. 861/881.

### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Não concordando com a decisão administrativa incurso no Despacho Decisória, a contribuinte apresentou sua Manifestação de Inconformidade, juntada aos autos às fls. 903/930, asseverando, em apertada síntese, que:

1 – Não entende a razão por que não foram identificados os pagamentos nos sistemas internos da Receita Federal do Brasil. pois foram efetuados de forma correta, com utilização do código 2991.

2 – Não pode existir dúvida quanto à sua opção pela tributação por meio da CPRB, sendo que a própria Fiscalização afirmou que, com base nos documentos apresentados, essa opção deveria ser presumida.

3 – A Lei nº 8.212/91 não restringe o direito de compensação do contribuinte às contribuições retidas somente no mês de emissão da respectiva Nota Fiscal ou Recibo.

4 – Apesar das retenções estarem, comprovadamente, recolhidas, antes, mesmo, da realização das respectivas compensações, tais montantes não foram considerados, sequer, para abater os valores devidos nos períodos subsequentes.

5 – Em momento algum a Autoridade Fiscal nega o fato dos valores, relativos a parcela retida, terem sido pagos pela empresa contratante, antes mesmo da própria Requerente compensar o respectivo crédito. A autoridade fiscal glosou as

compensações somente em razão de tais valores não estarem vinculados a uma Nota Fiscal do mesmo período.

6 – Em que pese a força vinculante das instruções normativas às autoridades fiscais, o princípio da legalidade deve sempre prevalecer.

7 – O crédito existe. Os valores glosados foram retidos, mesmo que em período distinto do da emissão das respectivas Notas Fiscais.

8 –Essas normas infra-legais levam a uma apropriação indébita, por parte do Erário.

9 – A Requerente possui um crédito no montante de R\$ 635.132,60.

10 – Elaborará retificação das respectivas GFIP e transmitirá os respectivos PER/Dcomp para ressarcimento/restituição desses valores.

11 – Com base nos princípios de legalidade estrita e da moralidade pública, pede que a totalidade dos débitos seja considerada insubsistente e cancelada.

Ao final, requer:

Em face aos relevantes argumentos acima apresentados, a Requerente solicita que esta i. Delegacia de Julgamento receba e acolha integralmente a presente Manifestação de Inconformidade, para:

a) Analisar os argumentos e documentos constantes da presente Manifestação de Inconformidade no sentido de a reformar o despacho decisório contestado e, conseqüentemente, cancelar a totalidade dos supostos débitos exigidos.

b) Apreciar e julgar a presente Manifestação de Inconformidade antes do transcurso do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, previsto na Lei nº 11.457/2007.

#### DILIGÊNCIA REALIZADA

Por meio de sua Manifestação de Inconformidade, a contribuinte junta aos autos, às fls. 929/930, informações de arrecadação extraídas de sistema da RFB, demonstrando recolhimentos havidos sob o Código de Receita 2991-Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta-Artigo 8º da Lei 12.546/2011, relativos ao período da glosa em questão.

Conforme o Despacho Decisório, fls. 861/881, apesar de intimada em três ocasiões (fls. 837/838, 841/844 e 852/854) a apresentar comprovação dos referidos recolhimentos, uma vez que estes não foram encontrados nos sistemas da RFB, a contribuinte não o fez.

Assim, foram os autos baixados em diligência para manifestação da autoridade fiscal a respeito de tais recolhimentos.

Em resposta, foi emitida a Informação Fiscal de fls. 937/941.

O R. Acórdão foi proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. GLOSA. CABIMENTO.

A compensação no âmbito das contribuições previdenciárias restringe-se ao aproveitamento, em períodos subsequentes, de créditos relativos a pagamento indevido ou a maior do que o devido.

A compensação pressupõe a preexistência do direito líquido e certo ao crédito apto a extinguir a obrigação tributária.

A compensação efetuada sem amparo na legislação que cuida do assunto é indevida. É legítima a glosa quando indevida a compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 10/08/2020 (fls. 961), o Contribuinte apresentou recurso voluntário em 11/06/2020 (fls. 962 e 964 e ss), insurgindo-se, contra o R Acórdão, ao enfoque de que:

1 – comprovou ter realizou todos os pagamentos devidos a título de CPRB. Assinala que *a transmissão da DCTF/DCTF web/EFD-Contribuições/GFIP com a manifesta indicação da opção pelo recolhimento da CPRB, bem como a informação dos valores devidos e sua posterior quitação pelas formas legalmente previstas, tem como efeito o exercício da opção anual e a extinção do crédito tributário regularmente confessado.(...) impedir que a Requerente se valha do regime de recolhimento da CPRB unicamente em razão do atraso no pagamento na data do seu respectivo vencimento, representa restrição manifestamente incompatível com a própria finalidade da Lei nº 12.546/11, qual seja, a de desonerar a folha de pagamento dos setores econômicos selecionados (que enfrentam crise financeira), para fomentar o desenvolvimento econômico de setores estratégicos.(...) o entendimento da Cosit [Solução de Consulta Interna COSIT nº 14, de 5 de novembro de 2018 - a opção pela CPRB apenas é efetivamente exercida se o contribuinte realizar, simultaneamente, a opção pela CPRB em suas obrigações acessórias, a declaração do valor devido a tal título, e o pagamento integral, tempestivo e em espécie, dos valores devidos] inova no ordenamento jurídico criando obrigação não prevista na própria norma legal que, repita-se, não faz qualquer menção à data do pagamento do tributo.*

2 - com relação às retenções não homologadas, assinala que a decisão recorrida inovou, trazendo como fundamento para negar provimento suposta inexistência do destaque do valor retido nas respectivas Notas Fiscais. Reafirma que as NF possuem o destaque das retenções efetuadas.

Salienta possuir um crédito no montante de R\$ 635.132,60.

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

## VOTO

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo e preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

O presente processo decorre de auditoria de conformidade, objetivando verificar a regularidade tanto formal quanto material, das compensações de contribuições previdenciárias declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, no período de 01/2016 a 12/2017, pelo contribuinte em epígrafe.

Segundo o Despacho Decisório (fls. 861 e ss):

18. Durante a fase de diligência foram apresentadas planilhas com a descrição da origem dos créditos, às fls. 468/485, onde, de forma sucinta, a empresa informa a origem/natureza das compensações efetuadas como sendo (1) Retenção/Recibo e/ou (2) Compensação/20% Patronal, sem apresentar maior detalhamento a respeito do que seria esta última situação.

19. A situação (1) Retenção/Recibo se refere a valores de retenção supostamente destacados nas NF/Recibos de prestação de serviço, cujo número e valor tido como retido foi mencionado nas planilhas de fls. 468/479. Apesar de intimada a apresentar as cópias das notas fiscais e recibos ali citados, a empresa não o fez, o que levou esta Fiscalização a cotejar os valores informados naquelas planilhas com os valores efetivamente recolhidos a título de retenção (GPS código 2631) constantes nos sistemas da RFB. Desta análise resultou a presunção que a empresa não se apropriava dos valores retidos ou destacados em NF/Recibos de prestação de serviço no mês de emissão desses documentos (regime de competência), conforme determina o § 2º do art. 60, da Instrução Normativa (IN) RFB no 1.300, de 20 de novembro de 2012, vigente à época do início das compensações efetuadas pela empresa (...)

(...)

20. Assim sendo, os valores de retenção declarados e efetivamente utilizados pela empresa para fins de dedução em GFIP foram considerados até o limite dos recolhimentos existentes (GPS no código 2631) para cada competência. Aqueles valores compensados a título de retenção que excederam o montante recolhido na respectiva competência foram, desta forma, glosados (não homologados).

21. Quanto a situação (2) Compensação/20% Patronal, como a empresa não trouxe qualquer esclarecimento acerca do que se referia tal compensação, que correspondia, em regra, a contribuição patronal de 20% sobre a folha de

pagamento, e considerando que na Declaração de Créditos e Tributos Federais (DCTF-web) o contribuinte se declarou como optante pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), esta Fiscalização inferiu que o mesmo havia optado pelo regime de desoneração da folha de pagamento, previsto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011.

22. Ocorre que tal opção se concretiza pelo recolhimento, tempestivo, 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. Apesar de intimada em três ocasiões (fls. 837/838, 841/844 e 852/854) a apresentar os recolhimentos comprobatórios da referida opção, uma vez que tais recolhimentos não foram encontrados nos sistemas da RFB, não o fez. Assim restaram não esclarecidas as compensações pretensamente efetuadas a título de desoneração da folha de pagamento.

(...)

41. As compensações realizadas pelo sujeito passivo nas GFIPs, nos estabelecimentos e competências mencionados no presente Despacho Decisório, foram efetuadas em desacordo com as normas legais aplicáveis, devendo os créditos tributários supostamente liquidados retornarem à condição de exigíveis nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil – RFB, desde os respectivos vencimentos, com os acréscimos legais previstos na legislação tributária vigente.

42. Diante do acima e anteriormente exposto, CONSIDERAMOS PARCIALMENTE INDEVIDAS as compensações realizadas pelo sujeito passivo nas GFIPs das competências e estabelecimentos listados na tabela do item 40, no valor total originário de R\$ 23.727.978,37 (vinte e três milhões, setecentos e vinte e sete mil, novecentos e setenta e oito reais e trinta e sete centavos) e intimamos o sujeito passivo a promover o recolhimento dos valores compensados não homologados (vide “Extrato do Processo”, fls. 857/859), com os devidos acréscimos legais, por meio de Darf, conforme previsto no Ato Declaratório Executivo Codac nº 34, de 24 de abril de 2013, computados desde os respectivos vencimentos (competência), no prazo de 30 dias contados da ciência dessa decisão

Após apresentação de Manifestação de Inconformidade (fls. 903 e ss), a DRJ em Campo Grande baixou os autos em diligência, em R. Despacho abaixo reproduzido:

A contribuinte acima identificada teve glosada a compensação que realizou, por não ter sido homologada em razão da inexistência de saldo credor disponível para a empresa, relativamente ao período de 01/2016 a 12/2017, no montante total de R\$ 23.727.978,37, conforme demonstrado por meio do Despacho Decisório de fls. 861/881.

(...)

Entretanto, por ocasião de sua Manifestação de Inconformidade, a contribuinte junta aos autos, às fls. 929/930, informações de arrecadação extraídas de sistema da RFB, demonstrando recolhimentos havidos sob o Código de Receita 2991-

Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta-Artigo 8º da Lei 12.546/2011, relativos ao período da glosa em questão.

Em face do exposto, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que seja revista a glosa realizada.

Instado a examinar a documentação, a Autoridade Fiscal emitiu a informação parcialmente reproduzida abaixo:

5. Preliminarmente, cumpre-nos ratificar que os valores glosados não se referem a débitos de CPRB, pois esta não foi objeto da ação fiscal empreendida. Verificar tais recolhimentos teve o único objetivo de analisar a regularidade da opção do sujeito passivo pelo sistema substitutivo da CPP mediante recolhimento da CPRB, “liberando-o” da obrigação de recolher a contribuição previdenciária patronal, no período fiscalizado.

6. Considerando a documentação apresentada pelo sujeito passivo, na forma de extrato contendo recolhimentos no Código 2991, verificamos que grande parte dos mesmos sequer se referem a fatos geradores dos anos fiscalizados e todos contém parcelas relativas a juros e multa de mora conforme demonstrativo mais detalhado referente aos mesmos, apresentado no anexo I deste relatório, o que demonstra de imediato que não houve a regular opção pelo sistema substitutivo da CPP pela CPRB, pois, para que essa opção seja considerada válida e regular, há que se ter o seu primeiro recolhimento, no ano em que se deseja optar, realizado tempestivamente, ou seja, dentro do prazo de seu vencimento. Essa é, inclusive, a razão de, no item 22 do Despacho Decisório, citado na proposta de diligência, a fiscalização ter mencionado que “tais recolhimentos não foram encontrados nos sistemas da RFB” pois, de fato, recolhimentos tempestivos e comprobatórios da regularidade da opção pela CPRB, no período fiscalizado, não foram encontrados, conforme atesta o próprio demonstrativo apresentado pelo sujeito passivo em sua defesa.

7. Aqui cabe esclarecer que, durante a fiscalização, em consulta aos sistemas da RFB, localizamos os mesmos recolhimentos em DARF apresentados pelo sujeito passivo em sua manifestação de inconformidade. Entretanto, como acima já esclarecido, nenhum deles serviu para caracterizar a opção regular pelo regime de tributação substitutivo da folha de pagamento e declarado em DCTF pelo sujeito passivo, e portanto, sequer foram incluídos ou citados no Despacho Decisório, pois em nada alterariam as conclusões ali contidas e seu resultado final.

8. Especificamente em relação à possibilidade de opção pela CPRB, relativa ao ano de 2016, localizamos, no extrato apresentado pelo sujeito passivo na folha 929, DARF correspondente à CPRB declarada em DCTF para o período de apuração de 31/01/2016, no valor de R\$ 594.409,59, com vencimento em 19/02/2016, cujo total – incluindo multa e juros – perfaz o valor de R\$ 745.924,58 e foi recolhido somente em 06/07/2016, ou seja, intempestivamente.

9. Já para o ano de 2017, não encontramos no extrato apresentado qualquer DARF que pudesse ser associado ao valor devido declarado em DCTF, de CPRB, para o mês de janeiro, o que, em vista do já esclarecido, não faria nenhuma diferença na abordagem do tema, pois a intempestividade de todos os documentos já seria fator impeditivo para a regular opção.

10. A respeito da possibilidade de se optar pela tributação substitutiva prevista nos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 (regime de desoneração da folha de pagamento), conforme §13 do art. 9º desta Lei, incluído pela Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015, mediante recolhimento da primeira parcela da CPRB, para que tal opção produza efeitos ao longo do ano, o recolhimento deve ser feito até a data de seu vencimento, sendo inválida a opção cujo recolhimento inicial tenha ocorrido após o referido prazo. Tal conclusão encontra-se ratificada pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 14, de 5 de novembro de 2018, publicada no sítio da RFB na internet em 21 de novembro de 2018, que ainda esclarece

11. Em outras palavras, o sujeito passivo, ainda que se declarasse em DCTF optante e devedor da CPRB, ao não cumprir o requisito legal fundamental – recolhimento dentro do prazo de vencimento dos DARFs de Janeiro 2016 e 2017 no código 2991 – para caracterizar sua opção de forma irretratável por todo o período, anos 2016 e 2017, de fato e de direito, continuou como não optante pela CPRB, também de forma irretratável, durante o período fiscalizado e, portanto, sujeito ao recolhimento da contribuição previdenciária patronal – CPP em GPS.

#### Conclusão

12. Em resposta ao que nos foi estritamente demandado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande – MS, considerando a apresentação do extrato de recolhimentos de DARF Código 2991 e as alegações referentes ao tema, pelo sujeito passivo, em sua manifestação de inconformidade, considerando ainda as informações colhidas no curso da ação fiscal e apresentadas no Despacho Decisório e também aquelas esclarecidas ou reiteradas no presente relatório, concluímos que a situação tributária do sujeito passivo, na forma da legislação, que culminou na glosa efetuada, permanece exatamente a mesma do momento da lavratura.

13. Diante do acima e anteriormente exposto, entendemos que a glosa realizada, devidamente detalhada no Despacho Decisório, no valor total originário de R\$ 23.727.978,37 (vinte e três milhões, setecentos e vinte e sete mil, novecentos e setenta e oito reais e trinta e sete centavos) deve, à luz do que nos foi solicitado revisar e com os elementos indicados a considerar, permanecer inalterada em sua forma e conteúdo tendo em vista que o sujeito passivo não logrou comprovar com os documentos apresentados, sua regular opção pelo regime da CPRB em substituição à CPP.

Instado a Julgar, o Colegiado de Origem assinalou que:

### Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta - CPRB

Trata-se de regime tributário substitutivo previsto pela Lei nº 12.546/2011, incidente sobre a receita bruta, sendo que, desde a entrada em vigor da Lei nº 13.161/2015, passou a ser facultativo, devendo o contribuinte interessado realizar a opção por meio do pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta de janeiro de cada ano, tornando-se a opção irretratável para todo o ano-calendário.

A interessada, relativamente ao período em questão, informou valores no campo “Compensação – valor informado” das GFIP, cuja origem e natureza corresponderiam a “Compensação – 20% Patronal”.

A fiscalização, diante de manifestação da contribuinte declarada pelo regime tributário substitutivo previsto pela Lei nº 12.546/2011 em DCTF, inferiu que os referidos valores referiam-se a opção por tal regime.

Entretanto, não constatando recolhimento tempestivo 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, conforme estabelece o artigo 9º, § 13, da mencionada Lei 12.546/2011, procedeu à glosa de tais valores.

A contribuinte, por meio de sua Manifestação de Inconformidade, juntada aos autos, às fls. 903/930, apresenta comprovantes de recolhimentos havidos sob o Código de Receita 2991-Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta-Artigo 8º da Lei 12.546/2011, relativos ao período da glosa em questão.

(...)

Assim, não restam dúvidas quanto à NÃO concretização da opção da contribuinte pelo regime tributário substitutivo previsto pela Lei nº 12.546/2011, incidente sobre a receita bruta, conforme seu artigo 9º, § 13. In verbis:

*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) (Vigência)*

A supra mencionada Informação Fiscal traz em seu bojo citação da Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 05 de novembro de 2018, que fixa o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil sobre o assunto.

(...)

Portanto, diante de todos os esclarecimentos e fundamentos trazidos à baila, resta inconteste a legitimidade da glosa realizada em razão da compensação indevida processada.

Valor Retido Destacado na Nota Fiscal ou Fatura de Prestação de Serviços

A contribuinte afirma que os valores glosados foram retidos e recolhidos pelos tomadores dos serviços prestados. Assim, é possuidora do crédito.

Verifica-se que o valor retido, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, há que ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. In verbis:

(...)

Portanto, a condição (o destaque do respectivo valor na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços) para que se possa realizar a compensação, por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições, não foi atendida.

Desta forma, vê-se que as compensações efetuadas e, posteriormente, glosadas não encontram guarida na legislação que cuida do assunto.

A atividade administrativa é plenamente vinculada à lei. Por conseguinte, faz-se necessário seguir o que a lei e os atos administrativos determinam. Não há margem de opção para a autoridade atuar; ela é obrigada a seguir o texto legal.

Com base na exposição e na fundamentação detalhadas no Despacho Decisório, fls. 861/881, vê-se que as glosas de compensação efetuadas estão amparadas na legislação que rege a matéria.

A Administração Pública está pautada pelo princípio da legalidade. Assim, em toda a sua atividade funcional, o auditor-fiscal está sujeito aos mandamentos da lei, dos atos normativos e das orientações internas vinculantes no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não podendo deles se afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e de se expor à responsabilidade disciplinar.

Assim, em respeito à lei e às normas internas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não se pode acolher pleito da contribuinte.

Relativamente à temática opção pelo regime substitutivo este Colegiado já decidiu no sentido de que a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de i) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais, ou (ii) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo, consoante Acórdão nº 2202-010.364, Sessão de 4 de outubro de 2023, e Relatoria do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, com ementas e fundamentação abaixo, parcialmente, reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

(...)

[Voto]

Pois bem. Em sessão de 14/09/2023, no Processo n.º 10340.720162/2021-01, Acórdão CARF n.º 2202-010.324, esse Colegiado apreciou idêntica discussão e rechaçou a tese firmada pela DRJ, afastando o lançamento, tendo concluído, conforme sintetiza ementa, que:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

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

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

Do voto prolatado no Processo n.º 10340.720162/2021-01, Acórdão CARF n.º 2202-010.324, que foi unânime neste Colegiado, colhe-se:

*Assim, o mérito do recurso consiste em saber se a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) somente pode ser exercida com o pagamento.*

*Conforme apontou o julgador de piso:*

(...)

*Ocorre que os entendimentos exarados na Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 14, de 05/11/2018, no sentido de que a opção se daria apenas pelo pagamento tempestivo da CPRB devida no mês de janeiro de cada ano, foi alterado com a publicação da SCI COSIT nº 3, de 27/05/2022, posterior ao julgamento de primeira instância, que, de forma diversa, reconheceu a confissão dos valores em DCTF como suficiente para opção pela CPRB, reformando integralmente a Solução de Consulta Interna nº 14, de 2018.*

*Cabe frisar que, conforme se depreende do que foi discutido no presente processo administrativo, não há qualquer controvérsia instaurada acerca da correta declaração dos valores devidos a título de CPRB das competências em discussão na DCTF ou na DCTFWeb, conforme o período.*

*Assim, conforme já descrito, motivou o lançamento o entendimento da autoridade fiscal no sentido de que a lei define que a opção pela CPRB se dá exclusivamente com o pagamento da primeira competência devida no ano, não havendo qualquer indicação de outra forma de adesão. Em sentido diverso, a Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022, analisando a questão e comparando-a a outra questão que guarda semelhança com a presente, qual seja a opção pelo lucro presumido para recolhimento do IRPJ, concluiu que em ambos os casos é possível que a opção também seja feita pela entrega da DCTF, ou, como no caso dos autos, da DCTFWeb (declaração que substitui a GFIP), entendimento já estaria sedimentado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2008. Vejamos:*

(...)

*Assim, a própria administração tributária já revisitou seu entendimento de que a opção pela CPRB se daria exclusivamente pelo pagamento tempestivo, alterando-o sob fundamentos sólidos, quais sejam: i) o § 13 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, não estabelece expressamente a tempestividade do pagamento inicial; e ii) a manifestação inequívoca do contribuinte deve ser considerada com base nas declarações por ele prestadas por meio da DCTFWeb, instrumento de confissão do crédito tributário, que torna o declarante responsável pelo débito confessado.*

*Conforme narrado nos autos, os débitos de CPRB foram confessados pela recorrente na DCTFWeb, tendo já inclusive sido objeto de cobrança administrativa e inscritos em Dívida Ativa da União. Dessa forma, considerando os fundamentos expostos, não restando dúvidas quando à confissão dos débitos em DCTF ou em DCTFWeb, conforme o período, o que se constitui em uma das formas de opção pela CPRB, deve ser dado provimento ao recurso.*

*Ressalte-se o fato de que a não confissão das contribuições discutidas (contribuições previdenciárias) em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFIPs) ou em DCTFWeb, a depender do período, se deu exatamente pela confissão da CPRB na DCTF ou na DCTFWeb, também a depender do período.*

(...)

Pelo relato observa-se a similaridade dos casos e, assim, entendo, como já me manifestei na sessão anterior, que assiste razão ao recorrente quando afirma que a opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo, não sendo, portanto, apenas, única e exclusivamente com o pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais no mês de janeiro. A Solução de Consulta Interna n.º 3, de 27 de maio de 2022, corrobora e afirma o entendimento.

Em igual sentido, o Acórdão nº 2402-010.874, em Sessão de 10 de novembro de 2022, de Relatoria da Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

A validade da opção pelo regime da CPRB não pode ficar condicionada ao pagamento tempestivo da competência janeiro ou da primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, pois o § 13 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 não estabelece expressamente a tempestividade do pagamento inicial, e a manifestação inequívoca do contribuinte deve ser considerada com base nas declarações por ele prestadas por meio da DCTF ou da DCTFWeb, instrumento que constitui o crédito tributário e torna o declarante responsável pelo débito confessado - Solução de Consulta Interna Costi nº 3/2022.

Considerando que o caso amolda-se à jurisprudência acima reproduzida, e que o despacho decisório e Acórdão Recorrido fundamentaram a glosa das compensações não homologadas apenas na opção. dita irregular. em razão de recolhimentos fora do prazo, e havendo informação na opção feita em DCTF, cumpre acolher o pleito do Recorrente, aplicado entendimento normatizado pela Solução de Consulta Interna COSIT n.º 3, de 27 de maio de 2022.

Considerada a aplicação do entendimento normatizado pela Solução de Consulta Interna COSIT n.º 3, de 27 de maio de 2022, restam prejudicadas as demais alegações recursais a respeito da temática, motivo pelo qual não serão examinadas.

Quanto ao valor retido destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, o Recorrente assinala que os valores glosados foram retidos e recolhidos pelos tomadores dos serviços prestados e que é possuidor de crédito.

Segundo o Despacho Decisório:

19. A situação (1) Retenção/Recibo se refere a valores de retenção supostamente destacados nas NF/Recibos de prestação de serviço, cujo número e valor tido como retido foi mencionado nas planilhas de fls. 468/479. Apesar de intimada a apresentar as cópias das notas fiscais e recibos ali citados, a empresa não o fez, o que levou esta Fiscalização a cotejar os valores informados naquelas planilhas com os valores efetivamente recolhidos a título de retenção (GPS código 2631) constantes nos sistemas da RFB. Desta análise resultou a presunção que a empresa não se apropriava dos valores retidos ou destacados em NF/Recibos de prestação de serviço no mês de emissão desses documentos (regime de competência), conforme determina o § 2º do art. 60, da Instrução Normativa (IN) RFB no 1.300, de 20 de novembro de 2012, vigente à época do início das compensações efetuadas pela empresa, a saber:

*Art. 60. A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja:*

*I - declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, pelo estabelecimento responsável pela cessão de mão de obra ou pela execução da empreitada total; e*

*II - destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços ou que a contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor. [...]*

**§ 2º Para fins de compensação da importância retida, será considerada como competência da retenção o mês da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.(g.n.)**

20. Assim sendo, os valores de retenção declarados e efetivamente utilizados pela empresa para fins de dedução em GFIP foram considerados até o limite dos recolhimentos existentes (GPS no código 2631) para cada competência. Aqueles valores compensados a título de retenção que excederam o montante recolhido na respectiva competência foram, desta forma, glosados (não homologados).

Examinando a matéria, o R. Acórdão Recorrido assinalou que:

Verifica-se que o valor retido, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, há que ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. In verbis:

(...)

Extrai-se do Despacho Decisório, fls. 861/881, o seguinte:

*17. No tocante à análise dos valores informados pela empresa em GFIP, conforme se observa através das informações extraídas dos sistemas informatizados da RFB, em cotejo com informações contidas em planilhas relacionando NF/Recibos de prestação de serviço e valores informados no campo compensação das GFIPs (“Compensação – valor informado”), fornecidas pelo próprio contribuinte, a fiscalização constatou as seguintes inconsistências:*

*I. Valores de retenção informados nas planilhas apresentadas pela empresa e nos campos próprios das GFIPs, cujos montantes não correspondem aos valores recolhidos em GPS, no código próprio (2631), nas competências respectivas.*

*II. Valores de retenção informados nas planilhas apresentadas pela empresa, utilizados sem observação da competência de emissão das NF/Recibos de prestação de serviço.*

Portanto, a condição (o destaque do respectivo valor na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços) para que se possa realizar a compensação, por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições, não foi atendida.

Desta forma, vê-se que as compensações efetuadas e, posteriormente, glosadas não encontram guarida na legislação que cuida do assunto.

A atividade administrativa é plenamente vinculada à lei. Por conseguinte, faz-se necessário seguir o que a lei e os atos administrativos determinam. Não há margem de opção para a autoridade atuar; ela é obrigada a seguir o texto legal.

Com base na exposição e na fundamentação detalhadas no Despacho Decisório, fls. 861/881, vê-se que as glosas de compensação efetuadas estão amparadas na legislação que rege a matéria.

A Administração Pública está pautada pelo princípio da legalidade. Assim, em toda a sua atividade funcional, o auditor-fiscal está sujeito aos mandamentos da lei, dos atos normativos e das orientações internas vinculantes no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não podendo deles se afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e de se expor à responsabilidade disciplinar.

Assim, em respeito à lei e às normas internas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não se pode acolher pleito da contribuinte.

Com relação às retenções não homologadas, o Recorrente assinala que a decisão recorrida inovou, trazendo como fundamento para negar provimento suposta inexistência do destaque do valor retido nas respectivas Notas Fiscais. Reafirma que as NF possuem o destaque das retenções efetuadas.

Sem razão, o Recorrente. Não houve inovação.

O R Acórdão Recorrido fundamentou a decisão na descrição das inconsistências do Despacho Decisório acima reproduzido *I. Valores de retenção informados nas planilhas apresentadas pela empresa e nos campos próprios das GFIPs, cujos montantes não correspondem aos valores recolhidos em GPS, no código próprio (2631), nas competências respectivas. II. Valores de retenção informados nas planilhas apresentadas pela empresa, utilizados sem observação da competência de emissão das NF/Recibos de prestação de serviço.*

Segundo a Autoridade Fiscal, o Recorrente não se apropriava dos valores retidos ou destacados em NF/Recibos de prestação de serviço no mês de emissão desses documentos (regime de competência), e isso levou a constatação de que : *I. Valores de retenção informados nas planilhas apresentadas pela empresa e nos campos próprios das GFIPs, cujos montantes não correspondem aos valores recolhidos em GPS, no código próprio (2631), nas competências respectivas. II. Valores de retenção informados nas planilhas apresentadas pela empresa, utilizados sem observação da competência de emissão das NF/Recibos de prestação de serviço.*

Como bem fundamentou o Acórdão nº 2401-008.246, de 01/09/2020, de Relatoria do Conselheiro Matheus Soares Leite, cuja fundamentação adoto como razão de decidir:

O artigo 219 do Decreto nº 3.048/1999 prescreve o seguinte:

*Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá*

*reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)*

(...)

*§ 4º O valor retido de que trata este artigo deverá ser destacado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, sendo compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa contratada quando do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados.*

(...)

*§ 10. Para fins de recolhimento e de compensação da importância retida, será considerada como competência aquela a que corresponder à data da emissão da nota fiscal, fatura ou recibo*

Já a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 e julho de 2005, revogada pela Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, determinava que:

(...)

O Manual da GFIP orienta que o estabelecimento prestador de serviços deve informar o valor correspondente ao montante das retenções sofridas durante o mês no campo “Retenção Lei nº 9.711/98” da GFIP da competência de emissão da Nota Fiscal/Fatura de Prestação de Serviços e o valor a compensar:

### *3.1 – VALOR DE RETENÇÃO (Lei nº 9.711/98)*

*A empresa cedente de mão-de-obra ou prestadora de serviços (contratada) deve informar o valor correspondente ao montante das retenções (Lei nº 9.711/98) sofridas durante o mês, em relação a cada tomador/obra (contratante), incluindo o acréscimo de 4, 3 ou 2% correspondente aos serviços prestados em condições que permitam a concessão de aposentadoria especial (art. 6º da Lei nº 10.666, de 08/05/2003).*

*A informação deve ser prestada relativamente ao estabelecimento ou à obra da empresa que sofreu a retenção.*

### *2.16 - COMPENSAÇÃO*

*Informar o valor corrigido a compensar, efetivamente abatido em documento de arrecadação da Previdência – GPS, na correspondente competência da GFIP/SEFIP gerada, na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido à Previdência, bem como eventuais valores decorrentes da retenção sobre nota fiscal/fatura (Lei nº 9.711/98) não compensados na competência em que ocorreu a retenção e valores de salário-família e salário-maternidade não deduzidos em época própria, obedecido ao disposto na Instrução Normativa que dispõe sobre normas gerais de*

*tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela RFB.*

*Informar também o período (competência inicial e competência final) em que foi efetuado o pagamento ou recolhimento indevido, em que ocorreu a retenção sobre nota fiscal/fatura não compensada em época própria ou em que não foram deduzidos o salário-família ou salário-maternidade.*

A Instrução Normativa RFB nº 1300, 20 de novembro de 2012, posteriormente revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1717, de 17 de julho de 2017, que estabelece normas de restituição e compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, determinava quanto ao aproveitamento de valores referentes à retenção de contribuições previdenciárias na cessão de mão-de-obra e na empreitada:

(...)

Pela leitura dos dispositivos acima indicados, verifica-se que é requisito para o aproveitamento do crédito dos valores retidos, além da comprovação do destaque da retenção de 11% na nota fiscal ou da comprovação do recolhimento desse valor, também que a retenção esteja declarada em GFIP **na competência** da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, pelo estabelecimento responsável pela cessão de mão-de-obra. (g.n.)

(...).

Sem razão o Recorrente, nesta matéria, mantida a glosa da compensação não homologada.

### **CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, por dar provimento parcial ao recurso, para afastar a glosa da compensação relativa ao regime de substituição tributária pela opção à CPRB.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly