



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720063/2020-91
ACÓRDÃO	2101-003.544 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MIRA OTM TRANSPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

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 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 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Heitor de Souza Lima Júnior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Débora Fófano dos Santos, Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior, Ana Carolina Silva Barbosa e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MIRA OTM TRANSPORTES LTDA (e-fls. 860/875) em face do Acórdão nº 104-006.285 (e-fls. 841/846) da 7ª. Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

A fiscalização constatou que a empresa autuada não efetuou o recolhimento da CPRB no mês de janeiro de 2017, conforme exigido pela legislação, e, por isso, manteve a exigência do recolhimento das contribuições patronais sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, resultando no débito fiscal no montante de R\$ 10.825.352,16, referente às competências de 01/2017 a 13/2017.

De acordo com informações do Relatório Fiscal (e-fls. 9/16), o Auto de Infração foi baseado na constatação de omissões de contribuições previdenciárias patronais devidas pelo sujeito passivo, no período compreendido entre janeiro e dezembro de 2017. A fiscalização identificou que a empresa optou pela tributação sobre a receita bruta, prevista na Lei nº 12.546/2011, mas não recolheu as contribuições substitutivas obrigatórias no mês de janeiro de 2017.

Além disso, o relatório destacou a ausência de registros adequados de compensações na GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), o que culminou na cobrança de contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento.

Em resposta, o contribuinte apresentou Impugnação em 22/02/2021, abordando vários pontos tidos por principais (fls. 805/818). Em sua defesa, contestou a alegação de omissão de recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta. Argumentou que a empresa havia apurado e confessado os valores devidos, conforme declarado em DCTF e web/EFD-Contribuições/GFIP, conforme o previsto na legislação vigente.

Ademais, o contribuinte também ressaltou que não houve sonegação ou fraude, mas simples inadimplência, sendo equivocada a requalificação da contribuição pela sistemática convencional incidente sobre a folha de pagamento.

A Decisão de primeiro grau (fls. 841/846) julgou improcedente à Impugnação, conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CPRB. OPÇÃO. MOMENTO. INOBSERVÂNCIA. EFEITOS.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Na decisão de piso, a autoridade julgadora demonstrou que, apesar das alegações do contribuinte, a apuração e recolhimento da CPRB no mês de janeiro de 2017 não foi comprovado por meio dos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais – DARF's exigidos. A autoridade reforça que a opção pela CPRB, para ser validamente exercida, exige o recolhimento mensal e, na ausência dos DARF's nos períodos apontados, prevalece a sistemática convencional de recolhimento sobre a folha de salários.

A contribuinte, irressignada, apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 860/875), no qual contestou veementemente os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal para embasar o lançamento tributário. No referido recurso, a Recorrente argumenta que a decisão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal ignorou a apuração correta das contribuições pela sistemática da CPRB, realizada pela empresa e devidamente registrada em suas obrigações acessórias (GFIP e DCTF), além de desconsiderar o fato de que a inadimplência se deu exclusivamente por questões financeiras decorrentes da crise enfrentada pela empresa.

A Recorrente também sustentou que o Fiscal não poderia glosar as compensações declaradas e recalculas as contribuições com base na sistemática convencional, o que gerou um aumento significativo do valor exigido. Ademais, também contestou a exigência de pagamento tempestivo para validar a opção pelo regime, apontando que tal requisito não está previsto em Lei e é fruto de uma interpretação equivocada da Receita, baseada na Solução de Consulta Interna COSIT nº 14/2018.

Por fim, alegou que os valores declarados em DCTF foram inscritos em dívida ativa, estando ratificada a sistemática adotada pela CPRB.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

1. Admissibilidade

Diante da intimação em 25/08/2021, o recurso interposto em 17/09/2021 é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto dele conheço.

2. Mérito

A recorrente sustenta que a autuação é indevida, defendendo a regularidade da opção pelo regime da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) para o ano de 2017, ainda que o pagamento da competência de janeiro tenha ocorrido de forma diversa do entendimento da Receita Federal.

Explica que, nos termos do art. 9º, §13, da Lei nº 12.546/2011, a opção pelo regime substitutivo deve ser manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro, sendo essa escolha irrevogável para todo o ano-calendário.

Segundo a recorrente, a Receita Federal, com base na Solução de Consulta Interna COSIT nº 14/2018, passou a interpretar que a opção só se concretizaria com o pagamento tempestivo e em espécie da contribuição referente a janeiro, não admitindo o exercício da opção quando o valor fosse quitado em atraso, parcelado, compensado com créditos tributários ou objeto de transação após a inscrição em dívida ativa. Essa interpretação, no entanto, é considerada excessivamente restritiva e contrária ao espírito da lei, que buscava desonerar a folha de pagamento e estimular a atividade econômica.

A recorrente argumenta que o termo “pagamento”, constante da lei, deve ser entendido como o ato de constituir o crédito tributário — mediante a apuração e declaração do tributo na DCTF ou DCTFWeb — e não como o pagamento imediato em espécie.

Assim, a manifestação da opção e a declaração tempestiva nas obrigações acessórias seriam suficientes para caracterizar a adesão válida ao regime, independentemente da forma posterior de quitação.

Defende, ainda, que impedir o contribuinte de permanecer no regime da CPRB por atraso, parcelamento ou compensação viola os princípios da razoabilidade, da legalidade e da vedação ao enriquecimento sem causa, configurando um meio coercitivo não previsto em lei para exigir o pagamento em dinheiro.

Por fim, a recorrente alega que as DCTFs transmitidas e as contribuições declaradas na CPRB constam dos próprios anexos do Auto de Infração, demonstrando que o crédito tributário foi devidamente constituído, o que tornaria indevida a autuação com base na folha de salários e configuraria, inclusive, potencial excesso de exação por parte do agente fiscal.

Diante disso, requer a reforma integral da decisão recorrida, com o reconhecimento da validade da opção pela CPRB para o exercício de 2017.

Extrai-se do Relatório Fiscal (e-fls. 09/16) que a fiscalização promoveu o lançamento das contribuições previdenciárias em relação às competências 01/2017 a 13/2017, em virtude de inexistência de comprovação do exercício de opção pelo regime tributário da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) no referido ano de 2017, dada a ausência de recolhimento tempestivo da CPRB relativa ao mês de janeiro.

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:

Observa-se, portanto, que foi fixada condição para que o contribuinte fizesse jus ao mencionado regime de CPRB, qual seja, 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.

Gize-se que não basta, como quer fazer crer o autuado, a mera declaração do referido tributo para o gozo do regime substitutivo em questão, dado que a própria lei exige o pagamento da contribuição em tela.

Neste sentido, cabe trazer à baila o entendimento da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil – Cosit que, no exercício da sua competência para interpretar a legislação tributária (art. 94, inciso V, da Portaria MF nº 430/2017), emitiu a Solução de Consulta Interna, nº 14, de 05 de novembro de 2018, cuja ementa abaixo se transcreve:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

[SCI Cosit nº 14/2018]

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

A opção pelo regime da CPRB para os anos de 2016 e seguintes deve ocorrer por meio de pagamento, realizado no prazo de vencimento, da contribuição relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada. Não é admitido

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

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, art. 9º, § 13.

De notar-se que a coercitividade é própria de qualquer exigência tributária, dado que é poder constitucionalmente conferido ao Estado para compelir a sociedade a dar (obrigação principal) ou a fazer ou não fazer algo (obrigação acessória), resultando, assim, não acolhida a tese do sujeito passivo de que não pode ser coagido a recolher contribuição para o gozo de eventual benesse tributária.

Quanto ao argumento de que a mencionada exigência fere os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e a própria mens legis do instituto, mister esclarecer que a Administração Pública está jungida ao que a legislação determina, não havendo margem para o agente público deixar de aplicá-la ou ponderar seus efeitos sem expressa autorização legal neste sentido.

Outrossim, o presente crédito não trata de exigência de CPRB, eventualmente declarada em DCTF ou EFD, mas das contribuições sociais patronais incidentes sobre folhas de pagamento indevidamente compensadas nas GFIP.

Logo, não há que se falar em crédito constituído mediante declaração, porque os tributos ora exigidos, apesar de declarados, foram indevidamente deduzidos nas respectivas GFIP. Inaplicável, portanto, a invocada Súmula STJ nº 4361 ao caso em apreço, porque restou não reconhecido o crédito em tela pelo sujeito passivo.

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 nº 12.546 de 2011 determina que a opção irretratável pela CPRB deve ocorrer apenas no primeiro mês de cada ano, sem possibilidade de dilatação do prazo e a Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018 apenas detalhou essa norma.

O entendimento constante na Solução de Consulta Interna Cosit nº 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 nº 12.546, de 2011, art. 9º, § 13.

Tal entendimento foi substancialmente alterado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 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 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.(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 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 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 nº 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.

A respaldar este entendimento tem-se jurisprudência deste Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COMPENSAÇÃO. 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.

(CARF 10380730673201851 2201-011.256, Relator: DEBORA FOFANO DOS SANTOS, Data de Julgamento: 03/10/2023, Data de Publicação: 30/10/2023)

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 COSIT 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 Cosit nº 3/2022.

(CARF 10850721466201911 2402-010.874, Relator: Ana Claudia Borges de Oliveira, Data de Julgamento: 10/11/2022, Data de Publicação: 02/01/2023)

Assim, é evidente que a interpretação atual consolidada pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 3/2022 reflete o entendimento de que a validade da opção pelo regime da CPRB

não depende do pagamento tempestivo da competência de janeiro, mas sim da manifestação inequívoca do contribuinte através da apresentação das declarações fiscais, como a DCTF e a DCTFWeb, que constituem o crédito tributário e tornam o declarante responsável pelos débitos confessados. A legislação, conforme o § 13 do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011, não estabelece que a ausência de pagamento dentro do prazo inviabiliza automaticamente a opção pela CPRB, o que afasta a interpretação mais restritiva anteriormente adotada na Solução de Consulta COSIT nº 14/2018.

Nesse sentido, a jurisprudência recente deste Conselho, conforme os precedentes citados, reforça esse entendimento ao assentar que a opção pela CPRB pode ser manifestada por meio de declarações, e a entrega intempestiva ou o pagamento tardio sujeita o contribuinte a sanções, como multas e juros, mas não ao impedimento de exercer a opção pelo regime. Essa interpretação busca garantir segurança jurídica ao processo tributário, sem que a falta de pagamento tempestivo impeça a adesão ao regime, respeitando o princípio da legalidade.

Tendo em vista que as DCTFs foram devidamente declaradas nos meses de 2017 pelo sujeito passivo, verifica-se que não mais prevalece a interpretação anteriormente consagrada pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018, segundo a qual a opção pela CPRB estaria condicionada ao recolhimento tempestivo da contribuição relativa ao primeiro mês do exercício em que auferida receita. Tal entendimento foi expressamente afastado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 3/2022, de modo que, sendo incontroversa a confissão dos débitos por meio da DCTF, inexistente qualquer fundamento jurídico apto a sustentar a exigência fiscal ora questionada.

Por fim, uma vez que a presente decisão é integralmente favorável ao sujeito passivo, deixo de me manifestar sobre os demais pontos abordados pelo Recorrente em seu recurso.

3. Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior