



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



**Processo nº** 18019.720313/2019-62  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.864 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de novembro de 2022  
**Recorrente** MOBIBRASIL EXPRESSO S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO PELO FISCO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. CPRB.

Havendo comprovação de créditos próprios relativos ao recolhimento indevido ou a maior de contribuições sociais previdenciárias, a homologação de compensação de valores será permitida.

A opção pelo regime de substituição será exercida de forma irrevogável mediante o recolhimento da CPRB, ainda que de forma parcelada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(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. 324/340, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Peço vênica para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

- Do Processo

1. Trata o processo de Manifestação de Inconformidade em face ao Despacho Decisório nº1.105/2019/DRF/Caruaru/PE (fls.249/271), que homologou parcialmente as compensações realizadas nas GFIP's (01/2015 a 07/2018).

- Das Fases do Processo

I – Do Despacho Decisório

2. No Despacho Decisório, a Auditoria apresentou os fundamentos que embasaram a homologação parcial das compensações realizadas pela empresa, conforme atestam às fls. 249/271, vejamos:

*Despacho Decisório nº1.105/2019/DRF/Caruaru/PE*

(...)

*Decisão*

*Com fundamento no art. 6º da Lei nº 10.593/2002, no art. 170 do CTN, no art. 66 da Lei nº 8.383/1991, no art. 89 da Lei nº 8.212/1991, no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457/2007, nos arts. 7º e 9º da Lei nº 12.546/2011, no art. 56 da IN RFB nº 1.300/2012, no art. 84 da IN RFB nº 1.717/2017, no ADI RFB nº 9/2015, na SCI Cosit nº 24/2016, na SC nº 99.062/2017, na SCI Cosit nº 14/2018, e na Portaria SRRF04 nº 236/2019, decido:*

HOMOLOGAR as compensações das contribuições previdenciárias informadas pelo Interessado em GFIP nas competências 01/2017 e 02/2017, nos valores de R\$ 310.536,29 e R\$ 18.177,49, respectivamente, oriundas do pagamento indevido da contribuição previdenciária realizado em GPS, sob o código 4200, competência 12/2016, no valor de R\$ 328.713,78, recolhido em 22/12/2016, conforme discriminadas adiante no Demonstrativo I.

NÃO HOMOLOGAR as compensações das contribuições previdenciárias informadas pelo Interessado em GFIP nas competências 12/2015 a 13/2017, conforme discriminadas adiante no Demonstrativo I.

DETERMINAR que os valores não homologados discriminados no Demonstrativo I, retornem à condição de exigíveis nos sistemas de controle da RFB, desde os respectivos vencimentos, com os acréscimos legais previstos na legislação tributária vigente.

(...)

## **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.

a) A Glosa das Compensações e seu Suposto Fundamento

4.1. A empresa faz um breve histórico da legislação, sustentando em seqüência que as compensações foram realizadas entre as competências de 12/2015 e 13/2017 e decorrem da necessidade de "zerar" a contribuição previdenciária patronal (CPP), evitando, assim, a cobrança em duplicidade da contribuição previdenciária, em razão de o SEFIP (programa gerador da GFIP) não permitir que as empresas tributadas pela CPRB (Lei nº 12.546/2011), declarem os valores devidos com a exclusão total ou parcial da contribuição substituída (Ato Declaratório Executivo Codac nº 93/2011).

4.2. Alega, ainda, que a Auditoria passou a fiscalizar a regularidade dos pagamentos da própria CPRB efetuados pela empresa, estendendo ilegalmente o objeto da Fiscalização para outras matérias, na tentativa de buscar provas aleatórias (*fishing expedition*), identificando que a CPRB (11/15, 01/16 e 01/17), foram pagas intempestivamente, desconsiderando a opção da Requerente pelo regime da Lei 12.456/11, glosando as compensações realizadas e exigindo a totalidade da CPP.

b) Indevida Ampliação do Objeto da Fiscalização

4.3. Argumenta a Manifestante que uma investigação de maneira muito ampla e genérica para buscar evidências sobre eventual prática de ilícitos, comum no direito penal, que é vedado pelo ordenamento jurídico (*fishing expedition*), devendo, portanto, ser anuladas as glosas, uma vez que a Fiscalização deveria ter se limitado ao TIF 15/2019 (transcreve decisão do STF).

4.4. Especificamente em relação às compensações em GFIP decorrentes do ajuste da desoneração da folha, entende que a Fiscalização deveria ter se limitado a verificar o cumprimento das formalidades exigidas (ADE Codac nº 93/2011), uma vez que, a rigor, o crédito de CPP declarado em GFIP é uma mera ficção legal, sendo absolutamente inócua qualquer fiscalização nesse sentido. Ou seja, competia à autoridade fiscal única e exclusivamente verificar se o crédito declarado em GFIP corresponde ao débito de CPP e o cumprimento das demais obrigações acessórias e não analisar a CPRB em si, sob pena de ampliar indevidamente o objeto da fiscalização, conflitando com outras fiscalizações já em curso (Procedimento Fiscal 0410100.2019.00765 – período 01/2016 a 12/2017).

c) Violação a Legalidade Tributária: A SCI COSIT 14/2018 – Extrapola o Disposto na Lei 12.456/2011 e na IN 1.436/2013

4.5. Argumenta a empresa que é absolutamente ilegal condicionar a eficácia da opção pelo regime da desoneração da folha feito pela Requerente ao pagamento tempestivo da CPRB relativa aos meses de 12/2015, 01/2016 e 01/2017, pois tal exigência não consta do texto legal ou regulamentar, trata de "jabuti" criado pela SCI Cosit nº 14/2018, que é ato administrativo com finalidade de interpretar dispositivo da legislação tributária e aduaneira em decorrência de uma consulta (transcreve jurisprudência do CARF – Acórdão 3403-001.748).

d) Opção pelo Regime da Lei 12.456/2011 – Declaração em DCTF, EFD, Contribuições e GFIP

4.6. Sustenta, também, que embora não tenha efetuado o recolhimento tempestivo da CPRB apurada nos três períodos iniciais, quando deveria ter se manifestado sobre a modalidade escolhida, a opção da Requerente foi comunicada à RFB através das DCTF e das EFD Contribuições. Nas GFIP, o simples fato de haver uma compensação no exato valor da CPP gerada automaticamente demonstra de forma inequívoca que o recolhimento seria efetuado com base na receita bruta. Nesse sentido, a GFIP constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito, bem como a DCTF (art. 32 da Lei nº 8.212/1991 c/c art. 225 do Decreto nº 3.048/1999 e art. 456 da IN RFB nº 971/2009, e ainda, o art. 6º, XII da IN RFB 1.599/2015).

4.7. Assim, solicita a aplicação por analogia da Solução de Consulta 299/2011, da SRRF /8 RF e § 4º do art.587 do RIR/2018 (transcreve decisões administrativas – DRJ e CARF).

e) Violação ao art. 146 do CTN: Aplicação Retroativa da SCI COSIT 14/2018 Configura Ilegítima Mudança de Critério Jurídico

4.8. Fundamenta, em seu favor, que presumir que a empresa, concessionária de serviço público, que emprega mil e quatrocentas pessoas, teria optado pelo regime da folha de pagamento, que não lhe é benéfico, mas sim o regime da CPRB, quando todos os documentos apresentados pela empresa demonstram o contrário (GFIP, DCTF e EFD) Assim, mudar o critério pela SCI Cosit 14/2018, não é correto, conforme o art. 146 do CTN.

f) Requerimento da Manifestante

5. Por todo o exposto, a Mobibrasil requer que:

5.1. determine a imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 137 da IN RFB nº 1.717/ 2017 c/c art. 151, III, do CTN;

5.2. submeta à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) pedido de revisão da SCI nº 14/2018, para declarar a sua ineficácia, adotando-se, em substituição, o mesmo entendimento firmado na Solução de Consulta nº 299/2011 (SRRF/8a RF);

5.3. no mérito, julgue integralmente procedente a presente manifestação de inconformidade, para que as compensações de contribuição previdenciária em GFIP, relativas ao período de 12/2015 a 13/2017, sejam integralmente homologadas e, por conseguinte, os débitos de CPP, cancelados.

6. Em 06/03/2020 foi encaminhado o presente processo eletrônico à DRJSPO, conforme atesta o despacho de fl. 323.

### **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. 324):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DESPACHO DECISÓRIO. MOTIVAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do despacho decisório que foi devidamente motivado, com observância dos pressupostos do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. ART.151, III DO CTN.

É possível a suspensão da exigibilidade do crédito quando a defesa é apresentada no prazo legal, nos moldes do art. 151, III do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO PELO FISCO. GLOSA. AUSÊNCIA DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. CPRB.

Não havendo comprovação de créditos próprios relativos ao recolhimento indevido ou a maior de contribuições sociais previdenciárias, a homologação de compensação de valores não será permitida.

A opção pelo regime de substituição será exercida de forma irretratável mediante o recolhimento da CPRB, conforme determina a Lei 13.161/2015. Quando a empresa não realizar a opção pelo regime da substituição, a compensação declarada em GFIP será considerada indevida e glosada pelo Fisco.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

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

No Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF, o contribuinte foi intimado a apresentar ainda os comprovantes dos pagamentos da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), realizados em DARFs, relativos às competências dezembro/2015, janeiro/2016, janeiro/2017 e janeiro/2018, demonstrando a opção do contribuinte pela tributação substitutiva prevista no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, para o respectivo ano-calendário (fls. 154/155). (...)

Respondendo ao TIPF, em 06/11/2019, o Interessado informou que a Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita Bruta (CPRB), relativas às competências 12/2015 e 01/2016 foram parceladas no Processo nº 10480.407425/2016-10 (fls. 161/213).

Informou também o Interessado que a Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita Bruta (CPRB) relativa à competência 01/2017 foi parcelada no Processo nº 10480.725049/2017-23, e que ambos os processos foram cancelados posteriormente

para inclusão dos saldos devedores no parcelamento especial denominado de PERT-RFB-Demais Débitos (fls. 161/213).

O Interessado informou ainda que a Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita Bruta (CPRB) relativa à competência 01/2018 foi paga em 20/02/2018 (fls. 161/213).

### **Do Recurso Voluntário**

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário de fls. 348/460, em que alegou em apertada síntese: (a) violação à legalidade tributária, proporcionalidade e razoabilidade: a SCI Cosit nº 14/2018 extrapola o disposto na Lei nº 12.456/2011 e vai de encontro aos seus objetivos; (b) opção pelo regime da Lei nº 12.456/2011 declarada em DCTF, EFD Contribuições e GFIP; (c) violação ao art. 146 do CTN: a aplicação retroativa da SCI Cosit nº 14/2018 configura ilegítima mudança de critério jurídico.

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.

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 suscitem 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 irrevogável 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 irrevogável 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 conexa, 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 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);

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 reconhecer o direito creditório do contribuinte.

### Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya