



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720041/2020-92
ACÓRDÃO	2302-004.684 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PDV E-COMMERCE DE MOVEIS LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CPRB. OPÇÃO. DECLARAÇÃO EM DCTF. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT N. 3/22.

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio da 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, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação atinente ao caráter confiscatório da multa de ofício e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Francisco Ibiapino Luz (substituto[a] integral), Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca (substituto[a] integral), Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Rosimery Brandao Barbosa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Francisco Ibiapino Luz, o conselheiro(a)

Alfredo Jorge Madeira Rosa, substituído(a)pelo(a) conselheiro(a) Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca.

RELATÓRIO

Reproduzo trecho do Relatório da decisão de piso, que bem descreve o processo (e-fls. 2280 e seguintes):

Trata-se de processo administrativo abrangendo lavratura fiscal no valor de R\$ 4.249.201,68, relativo a lançamento de divergência de contribuições previdenciárias devidas pela empresa (patronal e GILRAT), em face da informação indevida de ajuste na Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta – CPRB na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, no período compreendido pelas competências 01/2016 a 12/2016, incluindo-se o décimo terceiro salário de 2016. O lançamento é motivado pelo Relatório Fiscal de fls. 09/17, que, em apertada síntese, assim fundamenta o lançamento:

O procedimento fiscal foi aberto em face da empresa Indústria Metalúrgica PDV Ltda,

16.797.258/0001-09, para análise das obrigações tributárias advindas da apuração da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) do ano-calendário de 2016, nos termos do art. 8º da Lei nº 12.546/2011, em substituição às contribuições patronais que incidem sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos e as pagas ou creditadas aos contribuintes individuais a serviço da empresa, previstas nos incisos I e III do art. 22 da

Lei nº 8.212/91. O contribuinte atua no ramo da indústria, está organizado sob a forma jurídica de sociedade limitada, e tem como atividade principal a fabricação de outros produtos de metal não especificadas anteriormente, CNAE 2599-3-00, conforme indicado no cadastro CNPJ Receita Federal do Brasil. Em seu contrato social, consta que a sociedade tem por objeto o exercício de atividade de “industrialização, comercialização, importação e exportação de expositores, displays, gôndola e check out para uso industrial e comercial, bem como faixas, banners, luminosos, e produtos de comunicação visual, industrialização, comercialização, importação e exportação de artefatos de ferro e aço, estampados de metal e esquadrias de metal”. A fiscalizada não possuía filial ativa no ano de 2016, contando atualmente apenas com o estabelecimento inscrito no CNPJ 16.797.258/0001-09, aberto em 16/07/2012. No ano-calendário de 2016, o contribuinte apresentou saídas de mercadorias (vendas) superiores a 58 (cinquenta e oito) milhões de reais em produtos industrializados, principalmente saídas

relativas ao código NCM 94032000 (Outros móveis e suas partes. Outros móveis de metal), conforme revelam as notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa (ANEXO I do Temo de Intimação Fiscal nº 01).

Os produtos classificados no código NCM 94032000 integram a lista do Anexo II da IN RFB nº 1.436/2013, que relaciona os produtos classificados na TIPI (Tabela do IPI) sujeitos à apuração da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, nos termos do art. 8º da Lei nº 12.546/2011.

Portanto, diante da autorização legislativa e da natureza dos produtos produzidos pelo contribuinte, torna-se patente que a empresa Indústria Metalúrgica PDV Ltda poderia aderir ao regime substitutivo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta estabelecido no art. 8º da Lei nº 12.546/2011. No entanto, as empresas que tenham deixado de optar pelo regime substitutivo da CPRB, na forma prescrita em lei, devem apurar as contribuições previdenciárias patronais com base na folha de pagamento, durante todo o ano calendário, nos termos dos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91

De fato, observa-se que o contribuinte apresentou Escrituração Fiscal Digital - EFD Contribuições - com informações sobre a apuração da contribuição previdenciária sobre a receita bruta

(ANEXO I), bem como confessou valores de CPRB em DCTF para alguns meses do ano-calendário de 2016 (ANEXO II). No entanto, apesar das obrigações acessórias apresentadas, a fiscalização constatou que o sujeito passivo deixou de fazer a opção pelo regime substitutivo da CPRB, nos termos previstos no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 e no inciso II do § 6º do art. 1º da IN RFB nº 1.436/2013.

Após descrever os atos mais relevantes do procedimento fiscal, afirma a fiscalização que emitiu o Termo de Intimação Fiscal nº 02, com ciência em 26/09/2017, intimando o contribuinte a apresentar o DARF de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, referente ao período de janeiro de 2016, com vencimento em 19 de fevereiro de 2016, a fim de comprovar a opção pela tributação da contribuição substitutiva. Neste termo, a fiscalização prestou informações sobre as alterações normativas trazidas pela Lei nº 13.161/2015, que tornou facultativo o regime de apuração da CPRB a partir de 12/2015, como também determinou que a opção pela contribuição substitutiva fosse feita mediante o recolhimento da CPRB do mês de janeiro ou à primeira competência subsequente para o qual haja receita bruta.

Em 12/10/2019, em resposta à citada intimação, o contribuinte esclareceu que deixou de recolher a competência de janeiro de 2016, por problema de ordem financeira, mas entendia que a opção pela contribuição substitutiva havia sido efetivada mediante recolhimentos de DARF, códigos 2911, referente às competências de março e abril de 2016. Em seguida, o sujeito passivo foi intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 03) a apresentar o resumo das folhas de pagamento dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, referente ao período fiscalizado, inclusive décimo terceiro salário. Em

18/11/2019, em atendimento à intimação, o sujeito passivo apresentou os documentos requisitados. Em 27/12/2019, o contribuinte foi cientificado do Termo de Continuidade de Procedimento Fiscal em curso.

Ato contínuo, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 04, a fiscalização requisitou que o contribuinte apresentasse demonstrativo das compensações realizadas a título de ajuste da CPRB e também as compensações de outra natureza, porventura existentes, tendo vista que os valores informados pela empresa como compensados na GFIP se mostravam superiores à contribuição previdenciária patronal sobre folha de salários. Finalmente, após obter dilação de prazo para atendimento, o intimado argumentou, pelas razões elencadas no termo de resposta, não possuir meios hábeis para apresentar o demonstrativo das compensações.

No item 6 do Relatório Fiscal, denominado "DAS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA", após descrever a facultatividade da opção pelo regime da CPRB, a fiscalização informa que apurou receitas sujeitas à tributação em todos os meses do ano de 2016, de forma que a opção deveria ter sido feita em janeiro de 2016, com o correspondente recolhimento da contribuição na sua data de vencimento, não podendo ser aceito recolhimentos posteriores como forma de opção retroativa àquele ano, nos termos da Solução de Consulta Interna nº 14, de 05/11/2018, que transcreve. Informa que o contribuinte justificou o não recolhimento por "problema de ordem financeira". Assim, o contribuinte esteve sujeito,

ao longo do ano de 2016, ao regime de contribuição previsto no artigo 22, incisos I e III da Lei nº 8.212/91. A empresa informou no campo "Compensação" da GFIP os valores da contribuição previdenciária patronal (CPP) sobre a folha de pagamento, conforme disposto no § 1º, art. 1º, do Ato Declaratório Executivo (ADE) Codac nº 93/2011, que transcreve.

O procedimento estabelecido pelo ADE permite ao contribuinte ajustar - reduzir ou zerar - os valores de CPP calculados pelo Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (Sefip) aos estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, até que venha a ocorrer a adequação desse sistema. Em contrapartida ao ajuste da CPP, efetivado mediante informação inserida no campo "Compensação" da GFIP, a empresa tributada na forma da Lei nº 12.546/2011, está obrigada a confessar o débito de CPRB em DCTF e a recolhê-lo em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF).

Contudo, a empresa não fez a opção pelo regime tributário substitutivo da CPRB na forma prescrita em lei. Sendo assim, o contribuinte não poderia promover o AJUSTE DA CPP no campo "compensação" da GFIP. Ao fazê-lo, na forma preconizada pelo ADE, o sujeito passivo reduziu indevidamente a contribuição previdenciária patronal devida. Além disso, foi constatado que o contribuinte promoveu o ajuste não só da contribuição previdenciária patronal (CPP), mas também de valores referentes à contribuição para financiamento dos benefícios

concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT,) conforme retratam os comprovantes de declaração das contribuições a recolher à previdência social do ano-calendário de 2016, extraídos da base de dados SEFIP e juntados ao presente processo.

Ressalta a fiscalização que, na tentativa de eliminar qualquer dúvida em relação à compensação do RAT, procedeu à intimação do contribuinte (TIF nº 04) para apresentar demonstrativo das compensações efetuadas a título de ajuste da CPRB, bem como das compensações de outra natureza porventura existentes, tendo em vista que os valores informados pela empresa como “compensados” na GFIP se mostravam superiores à contribuição previdenciária patronal sobre folha de salários. No entanto, o intimado argumentou não possuir meios hábeis para apresentar o demonstrativo requerido.

Deste modo, foram lançados de ofício os valores indevidamente informados pelo contribuinte no campo “compensação” da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, a título de ajuste da CPP e RAT, conforme discriminados no ANEXO III - CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS - AJUSTE INDEVIDO EM GFIP.

Por fim, esclarece a fiscalização que os ajustes lançados no campo “compensação”, para correção dos valores declarados em GFIP, possuem natureza jurídica diversa da compensação tributária propriamente dita. O instituto da compensação tributária possui fundamento no art. 170 da Lei 5.172/66, nos arts. 31 e 89 da Lei nº 8.212/91 e art. 66 da Lei nº 8.383/91, bem como nos arts. 84 a 88-A da IN RFB nº 1.717/2017. Na GFIP, efetiva-se pelo encontro entre débitos previdenciários confessados e créditos previdenciários lançados no campo “Compensação”, originários de pagamento indevido ou a maior. Diferentemente, o “ajuste” de CPP lançado no campo “compensação” da GFIP ocorre unicamente da não adequação do sistema Sefip ao regime substitutivo da CPRB, conforme definido no Ato Declaratório Executivo (ADE) Codac nº 93/2011. Nesse sentido, as reduções de CPP oriundas dos ajustes, embora lançadas no campo “compensação” da GFIP, não possuem natureza de crédito tributário compensável e tampouco encontram previsão nos atos normativos que regulam o instituto da compensação tributária.

Os autos foram encaminhados à DRJ e os membros da 32ª TURMA DA DRJ08, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação.

Cientificado do acórdão, o recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls. 2306/2322), alegando, em breve síntese:

- a) Afirma que a autuação manteve lançamento relativo a divergências de contribuições previdenciárias patronais e GILRAT, em razão de suposta informação indevida de ajuste de CPRB em GFIP, nas competências 01/2016 a 12/2016, incluindo o décimo terceiro salário;

- b) Alega que a decisão recorrida reconheceu que a contribuinte declarou em DCTF, GFIP e EFD os valores mensais de CPRB, mas, ainda assim, desconsiderou a opção pelo regime substitutivo sob o fundamento de ausência de recolhimento da CPRB em janeiro de 2016;
- c) Sustenta que houve efetiva opção pela tributação substitutiva prevista na Lei n. 12.546/2011, pois a empresa declarou os valores de CPRB nas obrigações acessórias, informou os ajustes em GFIP e realizou recolhimentos nos meses de março e abril de 2016, por DARF, com código de receita 2991;
- d) Afirma que a ausência de recolhimento em janeiro de 2016 decorreu de dificuldades financeiras, e não de ausência de opção pelo regime da CPRB;
- e) Aduz que a falta de pagamento tempestivo não poderia implicar retorno automático ao regime ordinário de contribuição previdenciária sobre a folha de salários, devendo a Fazenda Nacional cobrar a CPRB declarada pelos meios próprios;
- f) Sustenta que a interpretação literal do art. 9º, § 13, da Lei n. 12.546/2011, adotada pela decisão recorrida, privilegia formalidade em detrimento da verdade material e da real intenção da contribuinte de permanecer no regime da desoneração da folha;
- g) Defende que o termo “pagamento”, previsto no art. 9º, § 13, da Lei n. 12.546/2011, deve ser interpretado como prática dos atos necessários à apuração, declaração e constituição do crédito tributário, não necessariamente como recolhimento tempestivo em dinheiro;
- h) Alega que, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, a transmissão das obrigações acessórias com indicação da CPRB constituiria o crédito tributário e evidenciaria a opção anual pelo regime substitutivo;
- i) Afirma que a empresa já estava submetida ao regime da CPRB no ano-calendário de 2015 e pretendia apenas manter-se nessa sistemática em 2016, jamais tendo intenção de retornar ao regime de contribuição sobre a folha de salários;
- j) Sustenta que a decisão recorrida teria criado meio coercitivo não previsto em lei para forçar o recolhimento em espécie da contribuição, ao negar o regime da CPRB pela ausência de pagamento em janeiro;
- k) Alega a existência de lacuna oculta na Lei n. 12.546/2011 quanto à situação do contribuinte que cumpre as obrigações acessórias e manifesta sua opção pela CPRB, mas não realiza o pagamento tempestivo da competência de janeiro;

- l) Defende a integração da norma com fundamento na LINDB e nos arts. 107 e 108 do CTN, para permitir que a opção pela CPRB seja reconhecida mesmo sem pagamento tempestivo da primeira competência;
- m) Invoca precedente judicial do TRF da 4ª Região para sustentar a possibilidade de interpretação teleológica da Lei n. 12.546/2011, quando a aplicação literal da norma produzir resultado contrário à finalidade da desoneração da folha;
- n) Sustenta que preencheu os requisitos acessórios previstos no ADE Codac n. 93/2011 para fruição da desoneração da folha, razão pela qual não poderia ser compelida ao recolhimento das contribuições sobre a folha apenas por não ter recolhido a CPRB no vencimento;
- o) Alega que a multa de ofício de 75% é indevida, pois as contribuições foram declaradas pela própria contribuinte em DCTF, GFIP e EFD, de modo que não haveria hipótese autorizadora de lançamento de ofício nos termos do art. 149 do CTN;
- p) Afirma que não houve omissão, inexatidão, falsidade, dolo, fraude, simulação ou ausência de declaração que justificasse a revisão ou constituição do crédito tributário por lançamento de ofício;
- q) Sustenta que a multa de ofício possui caráter confiscatório e não poderia ser aplicada sobre contribuições já declaradas pela contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

1 CONHECIMENTO

Não obstante, a alegação no sentido do caráter confiscatório da multa de ofício não merece ser conhecida, nos termos da Súmula CARF n. 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

2 MÉRITO

Como se vê, a controvérsia presente nos autos cinge-se à possibilidade de se efetuar a opção pela CPRB independentemente do pagamento, vez que tal escolha pode ser manifestada por meio de DCTF.

Pois bem. Entendo que assiste razão a recorrente.

Como consta da decisão de piso, o entendimento da fiscalização, consubstanciado na Solução de Consulta Interna Cosit n. 14/18 – mencionada expressamente pela DRJ, era no sentido de que a manifestação de opção pela CPRB exigiria o pagamento tempestivo da contribuição em relação ao primeiro mês do ano no qual a empresa auferiu receita. Caso não efetuado, o contribuinte se sujeitaria às contribuições sociais sobre folhas de pagamentos dos segurados a seu serviço, nos moldes das empresas em geral.

Ocorre que o entendimento consignado na referida Solução de Consulta Interna foi substancialmente alterado, tendo sido reformada, integralmente, pela Solução de Consulta Interna Cosit n. 3/22. Transcrevo a ementa do referido ato normativo:

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 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).**

Ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, 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. -grifou-se.

Como se vê, a validade da opção pelo regime da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) não está condicionada ao pagamento tempestivo da competência janeiro ou da primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada. Devem ser consideradas, para fins de opção pela CPRB, as 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.

Em análise aos autos, verifica-se a manifestação/declaração expressa na DCTF pela opção de recolhimento da contribuição pelo regime da CPRB (como reconhecido pelo próprio Relatório Fiscal e-fls. 11, item 5.2, exemplificativamente, e e-fls. 18/19).

3 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação atinente ao caráter confiscatório da multa de ofício e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo