



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720692/2019-52
ACÓRDÃO	2101-003.447 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TLI ENGENHARIA LTDA E OUTRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2015 a 30/09/2017

01/03/2018 A 31/03/2018

CPRB. FORMA DE MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. PAGAMENTO OU DECLARAÇÃO EM DCTF/DCTFWEB OU PER/DCOMP.

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) deve ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de pagamento do tributo mediante código específico no DARF; ou apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo: DCTF, atualmente, DCTFWeb ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

CPRB. AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO.

A ausência de opção pelo regime excepcional da CPRB, mediante pagamento pelo código específico de DARF, ou apresentação da DCTF, DCTFWeb ou PerDcomp, onde ficasse expressamente consignada sua migração para o regime substitutivo, implica que o sujeito passivo se encontra sujeito ao recolhimento normal e ordinário da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, por se tratar de regime aplicável às empresas em geral. Não há orientação normativa que aponte que a opção pelo regime substitutivo possa se efetivar por meio de entrega da GFIP.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS E ARROLAMENTO DE BENS. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULAS CARF 28 E 109.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF nº 28).

O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens (Súmula CARF nº 109).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ILEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE PARA QUESTIONAR. SÚMULA CARF Nº 172.

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado (Súmula CARF nº 172).

SÓCIO GERENTE/MANDATÁRIO. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DA LEI. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, assim como, os mandatários, prepostos e empregados, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

PROCESSUAIS NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos que versam sobre a Representação Fiscal para Fins Penais e o arrolamento de bens; assim como, no que tange à contribuinte, não conhecer das alegações que tratam da responsabilidade solidária do sócio; e b) na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso, para exclusão da base de cálculo da multa, os valores relativos às competências do período de 12/2015 a 12/2016 (inclusive).

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Relator e 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 da Silva Barbosa e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em conjunto pelo contribuinte e o responsável solidário, contra o Acórdão nº 02-99.659 da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG – DRJ/BHE (e.fls. 205/215), que julgou improcedente a impugnação ao lançamento de multa isolada por compensação com falsidade na declaração, no percentual de 150%, aplicada sobre o valor do ajuste relativo à Contribuição Previdenciária Substitutiva Incidente sobre a Receita Bruta (CPRB) declarada no campo “compensação” da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), lavrada em 23/09/2019, no valor original de R\$ 4.498.87,81, competências de 12/2015 a 03/2018.

Consoante o “Relatório Fiscal do Auto de infração”, lavrado pela autoridade fiscal lançadora, parte integrante do Auto de Infração (e.fls. 10/24), a contribuinte TLI Engenharia apresentava como atividade principal à época dos fatos objeto da autuação a construção de edifícios, Classificação Nacional de Atividade Econômica – CNAE 41.20-4-00. Conforme previsto na legislação de regência do período autuado, as atividades de construção civil classificadas no grupo CNAE 412, estavam dentre aquelas que poderiam optar pela CPRB, conforme o inciso IV do artigo 7º da Lei nº 12.546, de 2011, sendo que tal modalidade de contribuição era obrigatória até 30/11/2015, passando a ser facultativa a partir de 01/12/2015. Tratando-se assim, de regime e apuração facultativo a partir da competência 12/2015, para que adotassem a modalidade de apuração substitutiva, com base na receita bruta, era necessário que os contribuintes interessados manifestassem a opção por tal regime. A opção pelo regime substitutivo seria manifestada mediante o pagamento da CPRB relativa à competência janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, sendo irretratável para todo o ano-calendário, conforme dispõe os §§ 13 e 14 do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011. Ainda conforme o Relatório Fiscal: *“A exemplo do que fez em todo o ano de 2015, em dezembro daquele ano a TLI não efetuou qualquer recolhimento nos códigos 2985 ou 2991, utilizados para o pagamento das CPRB, procedimento que continuou adotando nos anos seguintes, até dezembro de 2018, embora tenha apresentado receita em todo esse período, conforme Anexos I (Relação de Notas Fiscais Emitidas) e II (Recolhimentos Efetuados), deste relatório.”* Conclui assim a autoridade fiscal:

3.3 Da ausência de opção pela CPRB

A exemplo do que fez em todo o ano de 2015, em dezembro daquele ano a TLI não efetuou qualquer recolhimento nos códigos 2985 ou 2991, utilizados para o pagamento das CPRB, procedimento que continuou adotando nos anos seguintes,

até dezembro de 2018, embora tenha apresentado receita em todo esse período, conforme Anexos I (Relação de Notas Fiscais Emitidas) e II (Recolhimentos Efetuados), deste relatório.

Considerando que a partir de dezembro de 2015 a CPRB é facultativa e a opção por ela deve ser manifestada com recolhimentos nessa modalidade, conforme descrito no item 2.2, conclui-se que a TLI deixou de exercer essa opção e, portanto, está, desde dezembro de 2015, sujeita à contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, na forma prevista no artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, conforme dispõe o § 8º da IN RFB nº 1.436/2013.

Embora não tenha efetuado qualquer recolhimento a título de CPRB, o exame da Declaração de Créditos e Débitos de Tributos Federais – DCTF revela que o contribuinte declarou débitos dessa modalidade de contribuição para o período de 12/2015 a 12/2016, conforme se verifica no quadro abaixo:

(...)

A confissão na DCTF de débito de CPRB, entretanto, não pode ser considerado pela fiscalização, tendo em vista que não foram cumpridos os requisitos para opção detalhadamente descritos neste relatório. Em razão disso, por meio do Despacho Decisório nº 19515-720.691/2019-16, o contribuinte foi intimado a proceder as devidas retificações nas DCTF, de modo a excluir a CPRB lá declarada.

(...)

5. Do despacho decisório

Diante do que foi até aqui exposto, conclui-se que são indevidas as compensações previdenciárias declaradas nas GFIP, tendo em vista a falta de opção pelo regime substitutivo da CPRB e pela não comprovação da origem dos créditos utilizados.

Em virtude da Solução de Consulta Interna Cosit nº 03 de 05 de fevereiro de 2013 e considerando-se que a GFIP é instrumento de confissão de dívida, neste procedimento fiscal não foram realizados os lançamentos das contribuições previdenciárias devidas, vinculadas às referidas compensações. Entretanto, houve a emissão do Despacho Decisório formalizado através do Processo 19515-720.691/2019-16, por meio do qual a fiscalização decidiu:

- Considerar indevidas as compensações previdenciárias declaradas nas GFIP e demonstradas no quadro do item 4, no valor originário de R\$ 2.999.250,58 (dois milhões, novecentos e noventa e nove mil, duzentos e cinquenta reais e cinquenta e oito centavos)
- Determinar que o débito previdenciário, liquidado indevidamente pelas compensações, retorne à condição de exigível no sistema da Receita Federal do Brasil, desde o respectivo vencimento, com os devidos acréscimos legais previstos na legislação.

O Despacho Decisório foi emitido antes da constatação do erro na GFIP do mês 07/2016, conforme esclarecimento constante do último parágrafo do item 4 acima, o que motivou a lavratura de Despacho Decisório Complementar, a fim de fazer constar o valor correto para aquela competência.

6. Da aplicação da multa isolada

Considerando-se a determinação contida no parágrafo 10º do artigo 89 da Lei nº 8.212/1991, verificamos que o sujeito passivo sujeitar-se-á ao dobro da multa prevista no inciso I do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, em decorrência dessa compensação indevidamente realizada.

Assim, em cumprimento ao citado comando legal, lavramos o presente auto de infração para aplicação de multa isolada, correspondente a 150% do valor das compensações indevidamente informadas nas GFIP.

(...)

Foi ainda incluído pela fiscalização, como sujeito passivo solidário do crédito tributário, o sócio majoritário da empresa, Sr. Valério Paz Dornelles, com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Inconformada com o lançamento, a contribuinte, em conjunto com o responsável solidário, apresentou a impugnação de e.fls. 161/189, onde advoga a nulidade do lançamento, mediante as seguintes linhas de defesa:

- > As informações declaradas no sistema SEFIP correspondem exatamente ao percentual devido pela empresa Impugnante a título de CPRB (4,5% de sua receita bruta), de modo que o núcleo da tipificação da multa do §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91 (declaração falsa) inexistente, tornando-a insubsistente;
- > A declaração da CPRB em GFIP, por si só, constitui o crédito tributário, conforme entendimento do STJ em sede de recurso repetitivo, sendo despidendo qualquer ato além desse para que o tributo seja devido pela empresa Impugnante;
- > A Lei nº 12.546/11 NÃO dispõe que a falta de pagamento da contribuição previdenciária com base na receita bruta enseja o recolhimento automático desta tendo como base de cálculo a folha de salários, o que viola gravemente o Princípio da Legalidade (artigo 5º, II da CF/88);
- > Ausência de responsabilidade pessoal do sócio coobrigado.

Submetida a julgamento, decidiu a 8ª Turma da DRJ/Belo Horizonte pela improcedência da impugnação apresentada pelos sujeitos passivos, conforme o Acórdão 02-99.658 (e.fls. 205/215), sendo mantido integralmente o crédito tributário e a sujeição passiva solidária do sócio. A decisão exarada apresenta a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/03/2018

MULTA ISOLADA

Na hipótese de compensação indevida, quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte fica sujeito à multa isolada aplicada nos termos da legislação que rege a matéria.

NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição da legislação e dos fatos suficientes para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbrando nos autos a ocorrência de preterição do direito de defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

É vedado ao Fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

O sócio administrador que agiu com infração à lei responde solidariamente com a empresa autuada pelos créditos tributários.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

Sempre que constatar a ocorrência, em tese, de crime ou contravenção penal, o auditor fiscal deve formalizar Representação Fiscal para Fins Penais, inexistindo competência para apreciação de matéria penal no âmbito do contencioso administrativo tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificados da decisão proferida pela DRJ/BHE, a contribuinte e o responsável solidário apresentaram, novamente de forma conjunta em peça única, o Recurso Voluntário de e.fls. 234/253, onde contestam os fundamentos da decisão recorrida, e afirmam que a: *“...A GRANDE CONTROVÉRSIA DESTA PROCESSO ADMINISTRATIVO, QUAL SEJA: SABER SE A ESCOLHA PELA CPRB É FEITA EXCLUSIVAMENTE PELO PAGAMENTO OU SE ELA SE DÁ MEDIANTE A ENTREGA DA GFIP com OS VALORES DA CONTRIBUIÇÃO APURADA.”*

Afirmam os recorrentes, que nos termos do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, a contribuição previdenciária é tributo sujeito ao lançamento por homologação, que deve ser declarado pela empresa à Receita Federal, sendo despicienda a apresentação de qualquer outra informação para constituir o crédito, conforme entendem já assentado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp 1101728/SP e ratificada pela Súmula 436 do mesmo Tribunal Superior, mediante o seguinte verbete: *“a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”*. Baseados em tais fundamentos, são apresentados os seguintes argumentos de defesa:

O que se está a dizer é que o Fisco deve levar em conta a forma de constituição do crédito tributário exigido pelo Fisco, que no caso das contribuições

previdenciárias, ocorre com a entrega da GFIP ao Fisco, INDEPENDENTEMENTE do fato de ter havido ou não pagamento das mesmas.

Notadamente, o § 8º do art. 1º da IN RFB nº 1.436/2013 simplesmente desconsidera por completo a forma de lançamento das contribuições previdenciárias, sendo certo que inexistente previsão legal strictu sensu que determine a alteração automática da CPRB para a contribuição previdenciária sobre a folha de salários, tampouco que determine que tal opção será válida para todo o ano-calendário!

A bem da verdade, o que se vê é que o direito da empresa Recorrente sobre a escolha da CPRB foi tolhido, pois a IN RFB nº 1.436/2013 que, no intuito de regulamentar tal dispositivo legal, extrapolou seus limites regulamentares inovando criando deveres e obrigações inexistentes na lei, na medida em que determinou a conversão de ofício da apuração da CPRB em contribuição previdenciária sobre a folha de salários!

Ora, basta ler os §§ 13 a 17 do artigo 9º da Lei nº 12.546/11 incluídos pela Lei nº 13.161/15 para concluir que não há qualquer menção à alteração de ofício da forma de recolhimento da contribuição previdenciária devida pela empresa Recorrente.

(...)

Todas essas considerações são importantes para poder concluir que o pagamento — ou a falta dele —, nos termos do § 8º do art. 1º da IN RFB nº 1.436/2013, NÃO é fator preponderante para definir o lançamento ou a forma de recolhimento da CPRB, se sobre percentual do faturamento ou sobre a folha de pagamentos da empresa, de modo que a sua exigência, bem como a alteração de ofício da CPRB para a contribuição previdenciária sobre a folha de salários fere o Princípio da Legalidade (art. 5º, II da CF/88).

(...)

Portanto, ainda que não tenha havido pagamento, e levando-se em consideração que (i) as contribuições previdenciárias são tributos sujeitos a lançamento por homologação, bastando tão somente a entrega da GFIP para constituição do crédito tributário, (ii) a empresa Recorrente estava obrigada a informar no campo 'compensação' da GFIP os valores de CPRB, não havendo qualquer erro em relação a tais valores, (iii) não houve qualquer tipo de compensação de valores em GFIP, a autuação fiscal é nula, devendo a decisão de piso ser reformada por esta Colenda Turma do CARF.

Na sequência da peça recursal, os recorrentes passam a apresentar argumentos contrários ao ato de responsabilização solidária do sócio Valério Paz Dornelles, assim como, quanto ao fato de que a autoridade fiscal lançadora teria elaborado Representação Fiscal para Fins Penais e praticado o ato de Arrolamento de Bens. Ao final, é requerido o julgamento pela procedência do recurso, com declaração de nulidade da multa aplicada, ou no mérito, a anulação

do lançamento, com consequente cancelamento do auto de infração; pleiteiam ainda, a declaração de inexistência da responsabilidade pessoal solidária do sócio incluído como coobrigado da autuação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mário Hermes Soares Campos**, Relator

a) Conhecimento

A contribuinte TLI Engenharia foi cientificada da decisão proferida pela DRJ/BHE em 17/06/2020 e o responsável solidário cientificado em 16/06/2020, conforme os respectivos Avisos de Recebimento, acostados aos autos à e.fl. 229, entretanto, consta a seguinte Informação, prestada pela “Equipe Regional do Contencioso Administrativo – 8ªRF – CONTDRJ”, na e.fl. 231:

INFORMAÇÃO

Tendo em vista a Nota Técnica Sief-Processo 003/2020 e a data da ciência do acórdão da DRJ ter ocorrido durante o período de suspensão dos prazos para a prática de atos processuais decorrente da publicação da Portaria RFB nº 543, de 20 de março de 2020 e alterações, informo que a data de ciência do acórdão da DRJ no sistema Sief será informada com a data de 01/09/2020.

Baseado na informação acima reproduzida e tendo sido o recurso protocolizado em 30/09/2025, conforme atesta o “Termo de Solicitação de Juntada” de e.fl. 232, considera-se tempestivo. Não obstante, parte do recurso apresentado não atende aos demais pressupostos de admissibilidade, por irem de encontro a orientações sumariadas em verbete sumulares deste Conselho Administrativo Fiscal (CARF), conforme passo a explicitar.

Nos termos da Súmula nº 28, o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a processo administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. Nesse mesmo diapasão, temos o comando da Súmula CARF nº 109, que preceitua que o órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens. Temos ainda, a Súmula CARF nº 172, estabelecendo que a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Portanto, considerando os comandos das Súmulas CARF nºs 28 e 109, deixo de conhecer das partes do recurso que tratam da Representação Fiscal para Fins Penais e do Arrolamento de Bens; assim como, tendo em vista a Súmula 172, também não conheço da parte do recurso da contribuinte que trata da responsabilidade solidária do sócio.

b) Preliminares de Nulidade e Mérito

Por estarem os argumentos preliminares de nulidade da autuação, totalmente imbricados com o próprio mérito do lançamento, serão tratados em conjunto com as distinções que se fizerem necessárias no momento oportuno.

Conforme relatado, a glosa das compensações previdenciárias consideradas indevidas pela fiscalização ocorreu nos autos do processo administrativo nº 19515-720.691/2019-16, onde foram expedidos os Despacho Decisório nº 19515-720.691/2019-16 e Despacho Decisório Complementar, que consideraram indevidas as compensações previdenciárias declaradas nas GFIP's e determinaram que o débito previdenciário liquidado indevidamente pelas compensações, retornasse à condição de exigível nos sistemas da Receita Federal, com os devidos acréscimos legais. Cumpre informar, que não foram apresentadas Manifestações de Inconformidade contra tais Despachos Decisórios, sendo os autos do processo 19515-720.691/2019-16 encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional, para inscrição das contribuições apuradas em Dívida Ativa da União.

Assim, o presente procedimento administrativo fiscal trata especificamente do lançamento relativo à multa isolada por compensação com falsidade na declaração, no percentual de 150%, aplicada sobre o valor do ajuste da CPRB declarada no campo “compensação” da GFIP.

Conforme disposto na legislação de regência da CPRB, com destaque para o art. 7º da Lei 12.546, de 2011, com a redação dada pelo art. 1º Lei nº 13.161, de 2015, a partir de dezembro de 2015 a adoção do regime substitutivo da contribuição previdenciária, passou a ser facultativa mediante opção expressa, para as pessoas jurídicas.

À época de lavratura da presente autuação, como também por ocasião do julgamento da impugnação pela DRJ/BHE, prevalecia o entendimento de que a opção pelo regime da CPRB somente ocorreria por meio de pagamento tempestivo do DARF, mediante utilização dos códigos específicos de referida contribuição.

Entretanto, a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna – SCI COSIT nº 3, de 27 de maio de 2022, passou a adotar o entendimento de que a opção pela CPRB poderia 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 – a “Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais” – DCTF (atualmente a “Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos” - DCTFWeb) ou mediante declaração no “Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação” (Declaração de Compensação - PER/DCOMP). Nesse sentido, a ementa de referida SCI 3/2022:

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.

Esse novo posicionamento da Receita Federal, atualmente também se encontra expresso no § 6º-A da Instrução Normativa – IN RFB nº 2053, de 6 de dezembro de 2021, que: “Dispõe sobre a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), destinada ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), devida pelas empresas referidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011”, incluído pela IN RFB nº 2242, de 30 de dezembro de 2024. Confira-se:

Instrução Normativa RFB nº 2053, de 6 de dezembro de 2021

(...)

§ 6º-A. A opção a que se refere o § 6º fica configurada com:

I - o recolhimento do tributo mediante código específico de Documento de Arrecadação de Receitas Federais - Darf; [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2242, de 30 de dezembro de 2024]

II - a confissão do tributo por meio da apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos - DCTFWeb ou da Declaração de Compensação do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação - PER/DCOMP. [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2242, de 30 de dezembro de 2024]

(...)

Nesses termos, a opção pelo regime substitutivo da CPRB pode ser manifestada pelos contribuintes mediante dois procedimentos distintos: a) recolhimento mediante código específico de DARF; ou b) confissão do tributo por meio da apresentação da DCTF, DCTFWeb ou da Declaração PerDccomp.

Consta dos autos, e não foi em momento algum refutada pelos sujeitos passivos, a informação de que, no período objeto da presente autuação não houve qualquer recolhimento de CPRB por parte do autuado, o que inclusive ensejou a aplicação da multa ora sob análise. Assim sendo, trata-se de matéria não contestada, não fazendo assim, parte do presente litígio, por preclusão.

b.1) Período Abrangido pela Entrega de DCTF – 12/2015 a 12/2016

Foi informado pela autoridade lançadora, na folha 7 do “Relatório Fiscal do Auto de Infração” (e.fls. 16), que embora não tenha efetuado qualquer recolhimento a título de CPRB, o exame das DCTF’s teria revelado que a contribuinte declarou débitos dessa modalidade de contribuição para o período de 12/2015 a 12/2016, conforme o quadro constante da folha 8 (e.fl. 17). Tal informação é referenciada na peça de defesa da contribuinte e, por outro lado, não foi trazida aos autos qualquer indicação de que a CPRB teria sido declarada em DCTF em outros períodos da autuação, senão aqueles apontados pela fiscalização.

Considerando que a validade da opção pelo regime da CPRB não se encontra condicionada somente ao pagamento tempestivo, podendo ser manifestada por meio das declarações por ele prestadas na DCTF (ou DCTFWeb), instrumento que constitui o crédito tributário e torna o declarante responsável pelo débito confessado, conforme inteligência da SCI Cosit nº 3/2022, voto pela exclusão da base de cálculo da multa objeto do presente lançamento, dos valores relativos às competências do período de 12/2015 a 12/2016 (inclusive).

b.2) Período Não Abrangido pela Entrega de DCTF – período posterior à competência 12/2016

Suscita a recorrente a revisão da decisão recorrida, quanto ao ponto em que é afastado o pedido de declaração de nulidade da autuação fiscal. Esclarece que: *“...a alegação de nulidade da autuação fiscal não foi abordada pelos Recorrentes porque teria havido alguma falha procedimental, mas sim porque os fatos que motivaram a autuação simplesmente não existiram, quais sejam: a compensação de valores em GFIP e declaração de informação falsa na GFIP.”* Afirmam ter demonstrado na impugnação, que as informações prestadas na GFIP eram verdadeiras, e não configuraram nenhum tipo de compensação, de fato, não tendo havido qualquer tipo de compensação. Asseveram que a empresa estaria obrigada a proceder dessa forma, ou seja, os valores devidos a título de CPRB deveriam ser informados exclusivamente no campo “compensação” da GFIP, nos exatos termos do § 10 do artigo 3º do Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93, de 19/12/2011. Acrescem que, não haveria outra forma de declarar a CPRB nas GFIP: *“...até porque, não houve edição de nenhum outro Ato Declaratório Executivo que abordasse o tema, tampouco qualquer modificação no sistema SEFIP, que permitisse que as informações fossem fornecidas em outro campo que não o da 'compensação'.* Assim, afirma que a alegação de que teria havido declaração falsa de compensação em GFIP *“beira o absurdo”*, pois todas as informações prestadas nas GFIP, a título de CPRB, estariam corretas. Entendem assim, não haver discussão sobre a veracidade dos valores que foram apurados pela empresa a título de

CPRB, pois eles foram desconsiderados pela fiscalização não porque eram falsos ou incorretos, mas sim, porque a empresa não teria atendido ao requisito para poder recolher a CPRB, que era realizar o pagamento do tributo. Apontam que: *“Aqui é que se encontra a grande controvérsia deste processo administrativo, qual seja: saber se a escolha pela CPRB é feita exclusivamente pelo pagamento ou se ela se dá mediante a entrega da GFIP com os valores da contribuição apurada.”* A partir desse ponto, advogam que:

Para responder esse questionamento, é necessário analisar a forma de lançamento das contribuições previdenciárias, isto é, o modo como o crédito tributário é constituído.

De acordo com a Lei nº 8.212/91, as contribuições previdenciárias devem ser informadas pela empresa à Receita Federal, sendo despendida a apresentação de qualquer outra informação para constituir o crédito:

(...)

Tem-se, portanto, que a contribuição previdenciária é tributo sujeito a lançamento por homologação, nos termos do artigo 150 do CTN, que ocorre, *in casu*, pelo fato de que a sua legislação de regência (Lei nº 8.212/91) atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo que a autoridade administrativa, após tomar conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Inclusive, essa questão já foi debatida exaustivamente pelo STJ, que se posicionou em sede de recurso repetitivo, no sentido de que a entrega da GFIP é suficiente para constituir o crédito tributário, não havendo necessidade de nenhum outro ato pela autoridade fiscal.

(...)

Atualmente, a decisão supra está condensada na Súmula 436 do STJ, que diz que *“a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”*.

E é importante ressaltar que as decisões submetidas ao rito dos recursos repetitivos são de observância obrigatória pela Receita Federal, nos termos do artigo 19, inciso VI, alínea 'a' da Lei nº 10.522/02, incluída pela Lei nº 13.874/19.

É justamente esse entendimento que deve ser observado por esta Turma, uma vez que os processos submetidos ao rito dos recursos repetitivos são de observância obrigatória pelo CARF, nos termos do artigo 62 do RICARF:

(...)

O que se está a dizer é que o Fisco deve levar em conta a forma de constituição do crédito tributário exigido pelo Fisco, que no caso das contribuições previdenciárias, ocorre com a entrega da GFIP ao Fisco, INDEPENDENTEMENTE do fato de ter havido ou não pagamento das mesmas.

Notadamente, o § 8º do art. 1º da IN RFB nº 1.436/2013 simplesmente desconsidera por completo a forma de lançamento das contribuições previdenciárias, sendo certo que inexistente previsão legal *strictu sensu* que determine a alteração automática da CPRB para a contribuição previdenciária sobre a folha de salários, tampouco que determine que tal opção será válida para todo o ano-calendário!

A bem da verdade, o que se vê é que o direito da empresa Recorrente sobre a escolha da CPRB foi tolhido, pois a IN RFB nº 1.436/2013 que, no intuito de regulamentar tal dispositivo legal, extrapolou seus limites regulamentares inovando criando deveres e obrigações inexistentes na lei, na medida em que determinou a conversão de ofício da apuração da CPRB em contribuição previdenciária sobre a folha de salários!

Ora, basta ler os §§ 13 a 17 do artigo 9º da Lei nº 12.546/11 incluídos pela Lei nº 13.161/15 para concluir que não há qualquer menção à alteração de ofício da forma de recolhimento da contribuição previdenciária devida pela empresa Recorrente.

Todas essas considerações são importantes para poder concluir que o pagamento — ou a falta dele —, nos termos do § 8º do art. 1º da IN RFB nº 1.436/2013, NÃO é fator preponderante para definir o lançamento ou a forma de recolhimento da CPRB, se sobre percentual do faturamento ou sobre a folha de pagamentos da empresa, de modo que a sua exigência, bem como a alteração de ofício da CPRB para a contribuição previdenciária sobre a folha de salários fere o Princípio da Legalidade (art. 5º, II da CF/88).

O Princípio da Legalidade, tal como desenhado pelo constituinte, não admite que o Poder Executivo, a pretexto de regulamentar matéria posta sob reserva legal (lei em sentido estrito), inove no ordenamento jurídico como aconteceu com o diploma atacado (artigo 10, § 8º da IN RFB nº 1.436/2013) que estabeleceu regras específicas não previstas na Lei 12.546/11, em especial a alteração de ofício da CPRB para a contribuição previdenciária sobre a folha de salários. Desta feita, a Receita Federal do Brasil ignorou previsão Constitucional usurpando poderes exclusivos do Poder Legislativo.

(...)

A exigência do pagamento para manifestar a escolha da CPRB nada mais é do que exigir tributo por via transversa, verdadeira sanção política, situação que é amplamente rechaçada pelo STF nos termos das Súmulas 70, 323 e 547.

(...)

Portanto, ainda que não tenha havido pagamento, e levando-se em consideração que (i) as contribuições previdenciárias são tributos sujeitos a lançamento por homologação, bastando tão somente a entrega da GFIP para constituição do crédito tributário, (ii) a empresa Recorrente estava obrigada a informar no campo 'compensação' da GFIP os valores de CPRB, não havendo qualquer erro em

relação a tais valores, (iii) não houve qualquer tipo de compensação de valores em GFIP, a autuação fiscal é nula, devendo a decisão de piso ser reformada por esta Colenda Turma do CARF.

Sem razão os recorrentes quanto a tais alegações.

Conforme já explicitado, a partir da competência 12/2015 a adoção do regime substitutivo da contribuição previdenciária passou a ser facultativa, mediante opção expressa pelas pessoas jurídicas aptas ao regime.

Assim, em síntese, a regra de apuração das contribuições previdenciárias é o regime incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, **sendo a CPRB uma forma de apuração excepcional e optativa, mediante regular e expressa declaração da pessoa jurídica interessada como optante e desde que incluída no rol daquelas que poderiam usufruir do benefício.**

Também foi demonstrado, que a opção pelo regime excepcional substitutivo da CPRB deveria ser manifestada mediante dois procedimentos distintos: a) recolhimento pelo código específico de DARF da CPRB; ou b) confissão do tributo por meio da apresentação da DCTF, DCTFWeb ou da Declaração PerDccomp.

Repiso o fato de que consta dos autos a informação de que, no período objeto da presente autuação, não houve qualquer recolhimento de CPRB; noutro giro, não consta entrega/apresentação de DCTF, DCTFWeb ou PerDccomp, nos períodos posteriores à competência 12/2016.

Considerando que a pessoa jurídica não realizou a devida opção pelo regime excepcional da CPRB, seja por falta de recolhimento pelo código específico de DARF, ou por falta de apresentação da DCTF, DCTFWeb ou PerDccomp, onde ficasse expressamente consignada sua migração para o regime substitutivo, temos que a autuada se encontrava sujeita ao recolhimento normal e ordinário da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, por se tratar de regime aplicável às empresas em geral. Não há qualquer orientação normativa que apontasse que a opção pelo regime substitutivo pudesse se efetivar por meio de entrega da GFIP.

Nos termos apontados na decisão recorrida, ao contrário do que alega a defesa, o valor informado no campo “compensação” da GFIP não se trata de opção e não constitui o débito referente à CPRB, pois tal valor, corresponde apenas ao ajuste que deve ser efetuado em razão de eventual opção pela CPRB, evitando-se cobrança em duplicidade das contribuições. Assim, tal ajuste somente deveria ser declarado em GFIP quando a contribuinte fosse efetivamente optante pela CPRB, hipótese que não se aplica à espécie. Conforme deslindado acima, não se trata da situação da autuada, que não realizou a devida opção pelo regime excepcional da CPRB. Não houve constituição do crédito tributário (nas palavras dos recorrentes) com a entrega das GFIP's, posto que a forma correta seria a entrega das respectivas DCTF's e/ou respectivos pagamentos da CPRB.

Improcedente assim, a alegação dos recorrentes de que os fatos que motivaram a autuação não existiram, pois, de fato, houve indevida compensação de valores em GFIP, sendo prestadas informações inverídicas, com indevida redução das contribuições a cargo da contribuinte, mediante compensações inexistentes.

A contribuinte estava obrigada a contribuir integralmente sobre a folha de pagamento, razão pela qual, as compensações que informou nas GFIP's, nas competências posteriores a 12/2015, são inexistentes, pela absoluta ausência de opção pelo regime substitutivo, caracterizando-se assim, em falsa declaração, uma vez que não refletiam a realidade dos fatos e reais valores das contribuições previdenciárias devidas pela empresa.

Constatada deste modo, a subsunção da situação hipoteticamente descrita na norma autorizativa de aplicação da penalidade prevista no § 10, do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991: *“§10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.”*

Ainda com relação à multa do § 10, do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, deve ser esclarecido, que não se trata da multa qualificada prevista no art. 44 da lei nº 9.430, de 1996, não havendo necessidade de demonstração de dolo, fraude, simulação ou conluio para sua aplicação, bastando para tanto, a constatação de declaração falsa por parte do autuado, situação esta caracterizada nos presente autos.

Conclui-se que a autuação foi lavrada em face da constatação de que a contribuinte não procedeu à necessária opção pelo regime substitutivo, nos termos preconizados pelas normas de regência, sendo aplicada a multa prevista no § 10, do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, devido à falsa declaração prestada em GFIP's. Não houve pagamento da CPRB e tampouco inclusão dos valores devidos em DCTF, que seriam as formas de manifestação de opção pelo regime substitutivo, sendo assim, falsa a informação de compensação constante nas GFIP's. Restou cabalmente evidenciado nos autos, que a presente autuação não decorre da mera inadimplência da obrigação tributária principal de recolhimento da CPRB. Foi demonstrado que os sujeitos passivos, valendo-se das normas relativas à apuração da contribuição substitutiva, de forma deliberada prestaram informação falsa nas GFIP's, criando a inverídica ideia de que a pessoa jurídica seria optante pelo regime da CPRB, sem entretanto, proceder à devida opção nos termos preconizados nas normas de regência do tributo.

Os procedimentos adotados pela autoridade fiscal lançadora estão definidos em atos normativos de observância obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, segundo prevê o art. 142, parágrafo único do CTN e a multa aplicada se encontra expressamente prevista em lei. Ademais, conforme asseverado no julgamento de piso, não compete à autoridade administrativa de julgamento pronunciar-se sobre a legalidade ou constitucionalidade das normas

regulamente aprovadas e vigentes. Nesse sentido temos a Súmula nº 2 deste Conselho, nos seguintes termos: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Afasta-se assim, a suposta nulidade arguida, devendo ser mantida a multa, aplicada no percentual de 150%, relativamente aos períodos de apuração posteriores à competência 12/2016.

c) Responsabilidade Solidária do Sócio Valério Paz Dornelles

Foi atribuída responsabilidade solidária do sócio administrador da contribuinte no período da autuação, Sr. Valério Paz Dornelles, com fundamento no art. 135, inciso III do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Em sua defesa, inicialmente o recorrente ratifica os argumentos de que teria agido em estrita observância das orientações normativas relativas à forma de apuração de declaração da CPRB, pois teria adotado regularmente os comandos do Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93, de 2011, não se justificando ter sido autuado justamente por ter cumprido o disposto em tal normativo. Em continuidade, citando julgado e a Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça, advoga o coobrigado, que ainda que a CPRB não tenha sido paga à época, seria notório que para a imputação de responsabilidade tributária ao sócio, o dolo ou omissão deveriam ser comprovados pela fiscalização. Complementa que, ao atribuir tal responsabilidade, a fiscalização se limitou a reproduzir trechos do Relatório Fiscal relativo ao processo nº 19515-720.691/2019-16, sem analisar a pretensa responsabilidade solidária do sócio Valério, sendo que a alegação de que não teria sido contestada a ausência de pagamento da CPRB, não seria motivo para imputação da responsabilidade solidária, uma vez que não teria sido comprovada a ocorrência de qualquer conduta dolosa praticada pelo coobrigado.

A autoridade fiscal lançadora justificou a atribuição da responsabilidade solidária do sócio administrador Valério Paz Dornelles nos seguintes termos:

8. Responsabilidade tributária do administrador Valério Paz Dornelles

(...)

Conforme afirma Juliana Furtado, é simples determinar o conteúdo expresso de “excesso de poderes”, consistindo em ato que desrespeita os deveres de administração da sociedade, ultrapassando os limites do contrato social ou estatuto. Todavia, o mesmo não se pode afirmar em relação ao significado da locução “infração à lei”. Segundo a autora, não basta o desrespeito à uma

prescrição legal, “é imprescindível que o ato praticado pelo representante da pessoa jurídica represente uma ilicitude que, de alguma forma, concorra para o inadimplemento dos créditos tributários devidos pela sociedade”².

Quanto ao excesso de poderes, o administrador (no caso concreto) atua livre e desimpedido, para além dos poderes que a norma contratual lhe confere, isto é, extrapolando as atribuições que lhe foram outorgadas. Trata-se de comportamento comissivo, ao contrário do estabelecido no art. 134 do mesmo CTN.

Valério Paz Dornelles, na qualidade de administrador da TLI, insere ou permite a inserção de compensações nas GFIP, com a finalidade de suprimir as contribuições previdenciárias da empresa, devidas pela mesma.

Os poderes de administração são básicos e sempre orientados no interesse da empresa (atividade econômica organizada com a finalidade de lucro e cumprimento de sua função social, inclusive, arcar com a tributação devida³) e do ordenamento jurídico (não delinquir e não causar prejuízo a terceiro), ou seja, qualquer poder de administração lícito exclui definitivamente a sonegação e a fraude tributárias constatadas, demonstradas e comprovadas.

Quanto à **infração à lei ou contrato social**, o dolo do administrador resta comprovado por sua conduta, pois não se trata de mero erro na apuração nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias, mas de procedimento repetitivo engendrado pelo sujeito passivo, na figura de seu administrador, inserindo compensações na guia de recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social (GFIP), de forma a suprimir as contribuições previdenciárias da empresa, incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço e, consequentemente, deixando de recolhê-las e informá-las corretamente em momento oportuno.

Quanto à primeira linha argumentativa do coobrigado, já foi suficientemente demonstrado no tópico anterior, que ao contrário do que alega a defesa, o valor informado no campo “compensação” da GFIP não se trata de opção e não constitui o débito referente à CPRB, pois tal valor, representa apenas um ajuste que deve ser efetuado em razão de eventual opção pela CPRB, evitando-se cobrança em duplicidade das contribuições. Tal ajuste somente deveria ter sido incluído em GFIP na hipótese de que o contribuinte fosse efetivamente optante pela CPRB. Situação que não se verifica no presente caso, uma vez que a empresa não realizou a devida opção pelo regime excepcional substitutivo, mediante a entrega das respectivas DCTF’s, com a informação de opção, e/ou respectivos pagamentos da CPRB.

Repise-se ter restado evidenciado nos autos, que a presente autuação não decorre da mera inadimplência da obrigação tributária principal de recolhimento da CPRB, sendo demonstrado que os sujeitos passivos, valendo-se das normas relativas à apuração da contribuição substitutiva, de forma deliberada prestaram informação falsa nas GFIP’s, criando a inverídica ideia de que a pessoa jurídica seria optante pelo regime da CPRB, sem entretanto, proceder à devida

opção nos termos preconizados nas normas de regência do tributo. Repita-se que, não houve pagamento da CPRB e tampouco inclusão dos valores devidos em DCTF, que seriam as formas de manifestação de opção pelo regime substitutivo, sendo assim, falsa a informação de compensação constante nas GFIP's.

Tenho como caracterizada a prática de atos que justificam o lançamento da multa ora sob análise, assim como, a imputação de responsabilidade solidária do sócio-administrador, devido ao conjunto de atos praticados, voltados à simulação da condição de optante pelo regime da CPRB, mediante prestação de informações falsas em GFIP, ausência de recolhimento e de declaração da suposta contribuição substitutiva em DCTF. Conforme apontado pela fiscalização, o dolo do administrador resta comprovado pela série de condutas, por infração à lei e ao contrato social, pois não se trata de mero erro na apuração nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias, mas de procedimento repetitivo engendrado pela empresa e com anuência do sócio-administrador, mediante inserção de falsas compensações nas GFIP's, de forma a suprimir as contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários, mediante igualmente falsa informação, de se tratar de empresa optante pelo regime substitutivo das contribuições previdenciárias.

A prova documental e os indícios consistentes colhidos no procedimento fiscal demonstram o envolvimento direto ou indireto do sócio na condução das práticas irregulares, afastando qualquer alegação de ausência de dolo ou de participação, restando plenamente configurada a sua responsabilidade solidária.

Voto assim, pela manutenção da responsabilização solidária do sócio-administrador Valério Paz Dornelles.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto por: a) conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos que versam sobre a Representação Fiscal para Fins Penais e o arrolamento de bens; assim como, no que tange à contribuinte, não conhecer das alegações que tratam da responsabilidade solidária do sócio; e b) na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso, para exclusão da base de cálculo da multa os valores relativos às competências do período de 12/2015 a 12/2016 (inclusive).

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos