



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19613.720790/2020-15</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-004.315 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MEAT SNACK PARTNERS DO BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/07/2018

**PROCESSO TRIBUTÁRIO. PROVA PERICIAL. NÃO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INDEFERIMENTO.**

No âmbito do processo administrativo tributário, a produção da prova pericial deve ser feita na impugnação administrativa e atendido todos os requisitos formais para tanto, incluindo-se a fixação do tema a ser objeto da perícia, quesitos a serem respondidos, nome, endereço e qualificação do assistente técnico do contribuinte, sob pena de indeferimento.

DILIGÊNCIA. RELEVÂNCIA E PERTINÊNCIA. AUSÊNCIA DE DIREITO PÚBLICO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE.

Cabe ao julgador administrativo a análise da relevância e pertinência da determinação do expediente incidental da diligência no tocante à formação de sua convicção, não constituindo um direito público subjetivo do contribuinte.

NÃO CONHECIMENTO. PRECLUSÃO.

A impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

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

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

meio da qual se confessa o tributo. A manifestação hábil encontra limites na espontaneidade do contribuinte em relação à matéria, e no recolhimento em código compatível com o enquadramento do contribuinte à lei.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DA SUA PRODUÇÃO. PRECLUSÃO. PRINCÍPIO DA VERDADE REAL. NECESSIDADE DE HARMONIZAÇÃO A OUTROS PRINCÍPIOS.

Admite-se a produção da prova documental ao longo do processo administrativo, observando-se as situações excepcionais que justifiquem o afastamento do fenômeno da preclusão. O princípio da verdade material encontra sua lógica limitação na preclusão administrativa, sob pena de tumulto processual, devendo guardar harmonia com os princípios da segurança jurídica, duração razoável do processo e boa fé.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação de inaplicabilidade da multa e da taxa SELIC e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 23 de janeiro de 2026.

*Assinado Digitalmente*

**Alfredo Jorge Madeira Rosa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem apresentar os fatos contidos nos autos, transcreve-se abaixo trecho do relatório do acórdão *a quo*.

### RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo abrangendo glosa de compensações realizadas pelo contribuinte na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP a partir da utilização de supostos créditos decorrentes da apuração da Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011), no valor total de R\$ 12.797.190,74, no período compreendido pelas competências 01/2016 a 07/2018, incluindo-se os respectivos décimos terceiros salários.

Processado o feito na origem exarou-se o Despacho Decisório sem número de fls. 154/166, de 16/11/2020, não homologando as compensações realizadas, pelos fundamentos e considerações a seguir relatados.

O contribuinte em epígrafe transmitiu Guias de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, relativas às competências 01/2016 a 07/2018, filiais 0002-17 e 0003-06, conforme Anexo 01, com compensações no valor originário total de R\$ 12.797.190.74.

O sujeito passivo alega que a sua compensação em GFIP é oriunda "da desoneração da Folha, conforme Lei nº 12.546/2011, art. 8º alínea j. Os produtos fabricados pela empresa se enquadram nas NCMs 16.01.00.00 e 16.02.50.00". Posteriormente, esclarece que há outras vendas de insumos no código NCM 0201.30.00. Informa, também, que as origens dos créditos não são decorrentes de ação judicial.

A alínea "j" do art. 8º da Lei nº 12.546/2011 só foi inserida em 2018, pela Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018, vigente em período posterior ao objeto da ação fiscal. Porém, da mesma maneira, o contribuinte se utilizou do contido na mencionada Lei nº 12.546/2011 para justificar a compensação dos valores declarados em GFIP.

Foram acessadas as Notas Fiscais Eletrônicas (NFe), obtidas por meio do ReceitanetBx, assim como sua Escrituração Contábil Digital - ECD, a fim de averiguar as informações prestadas pelo contribuinte. Ao consultar os Sistemas Informatizados da RFB, frisa-se que não há DCTF, com declaração de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, para os meses fiscalizados, assim como os recolhimentos (DARFs) relativos aos anos de 2017 e 2018 foram pagos em data muito posterior à exigência legal. Para o ano de 2016 não foram encontrados DARFs de CPRB.

Portanto, após citação da legislação correlata, conclui a autoridade fiscal que o contribuinte não atendeu a tais requisitos e deverá haver a não homologação das compensações declaradas em GFIP, para o período de 01/2016 a 07/2018.

Conforme documentação acostada aos autos, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n\* 02 na fase de diligência, o sujeito passivo apresentou, em Arquivo Não-Paginável (fls. 59), os percentuais de Receita Não Desonerada, para cada competência. Apresenta somente os valores das competências que influenciam a opção pela desoneração da folha, que, de acordo com o exposto, vale para todo o ano calendário:

Competência	Receita Bruta	Receita não desonerada	% Receita Não Desonerada
01/2016	8.052.252,10	343.224,78	4,26%
01/2017	6.244.568,58	446.583,33	7,15%
01/2018	30.492.863,34	570.603,59	1,87%

Como consequência lógica, há os seguintes percentuais de desoneração, apresentados pelo sujeito passivo, para os referidos períodos:

Competência	Porcentual de Desoneração
01/2016	95,74%
01/2017	92,85%
01/2018	98,13%

A fiscalização apurou valores divergentes dos percentuais de desoneração em relação ao apresentado pelo contribuinte, com destaque para 01/2017. No anexo 02 ao Despacho Decisório foram detalhados os cálculos efetuados pela fiscalização, com a base de cálculo da CPRB e o valor da CPRB, por CFOP e por NCM. No anexo 03 há resumo mensal considerando-se estes dados. Em ambos os anexos ainda não foram acrescentados, para o cálculo da desoneração em 01/2018, os valores referentes às Receitas oriundas do Projeto Thor. O projeto Thor, conforme documentação apresentada pelo sujeito passivo, contabilizado na conta contábil de "Receita Intermediações e Agenciamento", código 3.1.01.06.00001, "se refere ao nome de um projeto, atribuído pela Jack Links, para a aquisição de beef jerky de plantas do Marfrig S/A em São Paulo, Rio Grande do Sul e Uruguai". Acrescenta: "A MSP acaba atuando na intermediação dos negócios entre cliente final e fornecedor" e finaliza "Por esses serviços, a MSP faz jus a valores de comissão/corretagem". De acordo com as Notas Fiscais, estas Receitas são oriundas do exterior, mais especificamente dos Estados Unidos. Resume-se o percentual de desoneração:

Competência	Porcentagem de Desoneração
01/2016	95,74%
01/2017	95,62%
01/2018	98,50%

O próprio contribuinte, em sua contabilidade, reconheceu e contabilizou em janeiro de 2017 receitas nos valores de R\$ 4.229.917,50, referentes a notas fiscais emitidas em 12/2016, de números 1.900, 1.902, 1.905, 1.907, detalhadas

no histórico do lançamento como "reversão vr ref. cut off receitas dez/2016". Os lançamentos primeiramente ocorreram em 12/2016, porém foram devidamente estornados e contabilizados definitivamente em 01/2017.

Portanto, a fiscalização considerou, de acordo com os lançamentos contábeis efetuados pelo contribuinte, assim como apresentadas em seu balancete, que houve o registro destas operações que creditaram (aumentaram) sua receita bruta e, também, sua receita desonerada em janeiro de 2017, e, por conseguinte, ocorreu a alteração do percentual de desoneração que ultrapassou os mencionados 95% (Anexo 05 em que constam o balancete referente às contas de receita para janeiro/2017, bem como os lançamentos contábeis apontados e as citadas notas fiscais). As diferenças entre a receita bruta encontrada pela fiscalização e a constante na contabilidade foram motivadas pelas notas fiscais apresentadas no "Anexo 05 - Notas Fiscais não localizadas na Contabilidade", no valor total de R\$ 12.505,11. Informa que estes valores foram considerados para os cálculos, conforme anexos 02 e 03.

Para 2018 aconteceu fato semelhante com a contabilização de valores constantes em notas fiscais emitidas em 12/2017, somente em 01/2018, nos valores de R\$ 4.692.659,75, nota fiscal número 6.310, e R\$ 254.075,85, referentes às notas fiscais de números 2.427, 2.430, 2.431, 2.433 (Anexo 06), aumentando, para esta competência, os valores de receita bruta e de receita desonerada e com influência na porcentagem da desoneração. Nota-se que houve diversos lançamentos repetidos e seus respectivos estornos/reversões, tanto em 12/2017, quanto em 01/2018, permanecendo, ao final, o registro do crédito (aumento) de sua Receita em R\$ 4.946.735,60 para janeiro de 2018.

Conforme detalhado no Anexo 06, há notas fiscais emitidas em 01/2018, as quais não foram encontradas na contabilidade, no montante de R\$ 6.470,00, porém foram consideradas nos cálculos efetuados pela fiscalização (Anexos 02 a 04).

Como o percentual de desoneração para os meses de janeiro de cada ano foi superior a 95%, a base de cálculo da CPRB incide sobre a totalidade da receita bruta, excluindo-se as receitas de exportação.

Em síntese, para os anos de 2016 a 2018, não há declaração da contribuição em DCTF, e, conforme anexos 02 e 03, existe base de cálculo para a CPRB, assim como valores devidos de CPRB, relativamente a janeiro dos respectivos anos. Ressalta que para 2016 não consta nenhum pagamento de CPRB; para 2017, só houve o pagamento em 31/07/2020, referente ao período de apuração de 01/2017 e para 2018 o pagamento ocorreu em 14/11/2018, referente ao período de apuração de 01/2018. Portanto, não houve a opção pela tributação substitutiva.

O contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório no seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE em 16/11/2020, conforme temo de fl. 191.

Apresentou instrumento de manifestação de inconformidade às fls. 196/220, em 15/12/2020, aduzindo os seguintes fundamentos defensivos:

OS MOTIVOS PARA O PROVIMENTO DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

Inexistência de base de cálculo para recolhimento da CPRB.

A fiscalização entendeu que a requerente teria apurado base de cálculo para o recolhimento da CPRB em relação aos meses de janeiro dos anos de 2016, 2017 e 2018, de modo que, ao não recolher tempestivamente a contribuição em relação às referidas competências, teria deixado de manifestar sua opção pelo regime da desoneração da folha para os referidos anos-calendário, passando a ser devedora da contribuição previdenciária sobre a folha de salários. Ocorre que a Requerente não apurou, no período abrangido pela autuação, receita bruta passível de tributação pela CPRB, daí porque não declarou ou pagou a referida contribuição.

A atividade econômica principal da requerente consiste na industrialização, para venda ao mercado externo, de produtos de carne enquadrados nas NCMs 1601.00.00 {"enchidos e produtos semelhantes, de carne, de miudezas ou de sangue; preparações alimentícias à base de tais produtos"} e 1602.50.00 {"outras preparações e conservas de carne, de miudezas ou de sangue - da espécie bovina"}, notadamente tiras de carne desidratadas conhecidas no mercado internacional como beefjerky. Nesse sentido, cabe ressaltar que as receitas de exportação estão expressamente excluídas da base de cálculo da CPRB, na forma do artigo 9º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 12.546/2011. As demais receitas auferidas pela requerente são receitas meramente acessórias e esporádicas, provenientes da venda, no mercado interno, de insumos excedentes ou de subprodutos do seu processo produtivo, para empresas do mesmo grupo, as quais não estão sujeitas à CPRB. Cita o Parecer Normativo COSIT nº 03/2012. O parecer normativo adotou como base para o cálculo da CPRB a receita bruta tal como definida na legislação do PIS e COFINS cumulativos, basicamente o disposto no artigo 3º da Lei nº 9.718/1998. Traz o entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, concluindo que o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 incorreu em inconstitucionalidade ao tentar alargar a base de cálculo do PIS e da COFINS de modo a abarcar a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, independente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. Faz considerações a respeito.

Posteriormente, a Lei nº 12.973/2014 alterou o artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, dispondo que o faturamento compreende à "receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977". Por sua vez, a referida Lei nº 12.973/2014 também alterou o mencionado artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/1977, cuja redação transcreve. Só podem ser qualificadas no inciso IV do referido dispositivo aquelas receitas derivadas diretamente da

atividade-fim da empresa. Assim, tendo em vista que a receita bruta para fins de incidência do PIS e da COFINS devidos sob o regime cumulativo deve levar em conta apenas as receitas provenientes da atividade econômica principal da pessoa jurídica, o mesmo raciocínio aplica-se à CPRB. Menciona e transcreve as Soluções de Consulta COSIT nºs 40/2014 e 268/2014.

Diante disso, ainda que a requerente tenha auferido, no período autuado, receitas não desoneradas pelo regime da Lei nº 12.546/2011, não significa que essas receitas devessem compor a base de cálculo da CPRB, muito menos que a requerente tivesse que recolher CPRB sem base tributável apenas para informar à RFB que era optante do regime de substituição. As receitas sobre as quais a fiscalização entende que a requerente deveria ter recolhido a CPRB são receitas meramente acessórias e esporádicas, provenientes da venda de insumos excedentes e de subprodutos do seu processo produtivo para empresas do mesmo grupo, apenas e tão somente para evitar o desperdício desse material. Nesse sentido, a Requerente traz à colação, a título de amostragem, as anexas cópias de notas fiscais correspondentes às receitas em questão (doc. 4), as quais tem por objeto produtos como mix de temperos, sal, açúcar, pimenta, abacaxi liofilizado, chips de madeira e tripas de colágeno, entre outros que são utilizados na produção de beefjerky.

Além disso, grande parte das notas fiscais correspondentes às receitas não desoneradas que a fiscalização entendeu que deveriam ser tributadas pela CPRB dizem respeito às sobras de carne e gordura decorrentes de um procedimento chamado "refile" que é realizado na produção de beef jerky. Por meio desse procedimento, a carne é "limpa", com a retirada da gordura e das partes a ela adjacentes. A "sobra" decorrente desse procedimento é repassada para outras empresas do grupo para utilização em outros produtos de carne. Diante da inexistência de uma NCM específica para essas "sobras" de carne e gordura, as respectivas notas fiscais de saída são preenchidas com a NCM 0201.30.00 ("Carnes de animais da espécie bovina, frescas ou refrigeradas -Desossadas"). No entanto, como se pode verificar das notas fiscais que destaca, essas saídas são promovidas a preços muito inferiores às respectivas entradas.

A título exemplificativo, a requerente colaciona abaixo os pertinentes trechos de uma nota fiscal de entrada correspondente à aquisição de carne para a produção de beef jerky e de uma nota fiscal de saída de "sobras" provenientes do "refile", para demonstrar que as saídas correspondem a subprodutos do processo produtivo da Requerente, identificados como "recortes". Quanto às notas fiscais nºs 285.553 e 4.547, ressalta que, por um equívoco de sistema, estas notas fiscais foram preenchidas com o CFOP 5101. Contudo, as mesmas não correspondem a produtos fabricados pela requerente, mas apenas a sobras do seu processo produtivo.

A reforçar que as receitas advindas do "refile" não correspondem a vendas de carne propriamente ditas, mas apenas de restos de carne e gordura que a

requerente repassa para empresas do mesmo grupo ao invés de simplesmente descartá-los, a requerente apresenta tabela que demonstra que tais receitas representam percentuais absolutamente irrisórios se comparadas à sua receita total.

Como se vê, as "vendas internas" que a fiscalização entendeu como tributáveis pela CPRB, na verdade, dizem respeito a restos de carne e insumos não utilizados pela requerente no seu processo produtivo, que são remanejados para outras empresas do mesmo grupo para reaproveitamento.

Ocorre que as receitas decorrentes dessas vendas não fazem parte do objeto social da requerente, que diz abrange apenas a produção e comercialização de snacks de carne, e não a venda de carne (restos/recortes) em si. Traz a descrição do seu objeto social constante da sua 10ª alteração contratual, datada de 31/12/2015. O objeto social da Requerente não previa comercialização de insumos nem de carne.

O objeto social da requerente só veio a ser alterado em 30/11/2017, por ocasião da assinatura de sua 14ª alteração contratual, passando a abranger, de forma genérica, a "produção e comercialização, inclusive importação e exportação de produtos de origem animal, carne e seus derivados próprios ou de terceiros". Não obstante, é evidente que tal alteração não se refere às remessas, para empresas do mesmo grupo, de restos/gorduras de carne que são sobras do processo produtivo da requerente.

A corroborar o fato de que a atividade fim da requerente é a produção e comercialização de beef jerky, vale ressaltar que, conforme se observa no seu cartão de CNPJ, bem como nas anexas alterações do seu contrato social, o seu CNAE Principal é o 10.13-9-01 – Fabricação de produtos de carne. Traz a abrangência da descrição.

Ressalta, desde que passou a se sujeitar ao regime substitutivo, por força da Lei nº 12.715/2012, primeiramente de forma obrigatória, a requerente adotou o mesmo procedimento, não oferecendo à tributação pela CPRB as receitas que não correspondem à sua atividade-fim, sem jamais ter sido questionada pelo Fisco Federal, o que reforça a correção do seu entendimento.

A efetiva opção ao regime de desoneração da folha.

Desde o advento da Lei nº 12.715/2012, a requerente está sujeita ao regime da desoneração da folha em substituição à contribuição previdenciária patronal. Coma introdução da facultatividade do regime da desoneração da folha, a requerente passou a demonstrar a sua opção pelo prosseguimento no referido regime por meio da apresentação das GFIPs, nas quais declarou as compensações da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos nos termos previstos no Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93/2011. Como reconhece a própria fiscalização no despacho decisório, a requerente transmitiu as GFIPs informando ao Fisco a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de

pagamentos pela CPRB no período em comento. No entanto, a fiscalização entende que a requerente deveria ter manifestado a sua opção pelo regime da desoneração da folha por meio do pagamento da CPRB devida em relação a janeiro de cada um dos referidos anos.

Ocorre que a requerente não apurou receita tributável pela CPRB no período em questão, não podendo lhe ser imputada a obrigação de efetuar o pagamento da contribuição apenas e tão somente para fins de formalização da opção pelo regime da desoneração da folha. Mesmo porque a apresentação das GFIPs com a informação quanto à compensação da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos já era suficiente para levar essa opção pelo regime substitutivo ao conhecimento do Fisco.

Especificamente no que diz respeito ao ano de 2018, ressalta que, além da compensação declarada em GFIP, a requerente manifestou expressamente a sua opção pelo regime da desoneração da folha no e-Social, quando passou a se sujeitar obrigatoriamente ao referido sistema (competência maio/2018).

Não se pode admitir que o pagamento represente a única maneira de se formalizar a opção pelo regime da desoneração da folha. O artigo 156 do Código Tributário Nacional ("CTN") elenca o pagamento como apenas uma dentre as diversas formas de extinção do crédito tributário. Vê-se, portanto, que o legislador equiparou o pagamento a outras modalidades, todas igualmente capazes de extinguir o crédito tributário. Dentre essas hipóteses, há, notadamente, a transação, que foi o que a Requerente celebrou com a União Federal.

Formula exemplo de um cenário em que uma empresa possua folha de pagamentos, mas, por qualquer motivo, ainda não tenha iniciado suas atividades ou esteja com suas atividades paralisadas, e não esteja auferindo receita bruta. Ainda assim, é evidente que ela poderá optar pela CPRB, mesmo que isso implique ausência de pagamento da referida contribuição. A própria RFB já reconheceu expressamente essa possibilidade de a adoção da CPRB implicar ausência de recolhimento da contribuição, em face da inexistência de receita tributável, na Solução de Consulta COSIT nº 46/2016. Tece considerações.

O pagamento não pode ser única maneira de se optar pelo regime da CPRB, devendo-se prestigiar a opção efetuada pelo contribuinte por qualquer outro meio idôneo, como no caso da Requerente, que deu conhecimento da sua opção ao Fisco por meio das compensações declaradas em GFIP e, especificamente em relação ao ano de 2018, pela informação expressamente prestada no eSocial.

Ainda que se entenda que o pagamento seria condição *sine qua non* para a formalização da opção pelo regime substitutivo, o que se admite apenas a título argumentativo, cabe ressaltar que em relação aos anos de 2017 e 2018 a requerente acabou efetuando, ainda que intempestivamente, o pagamento da CPRB referente à competência de janeiro, como reconhece o próprio despacho decisório. Esse pagamento da contribuição, acrescido dos devidos consectários de

multa e juros, deve ser aceito para fins de configuração da opção pelo regime substitutivo, até porque a Lei nº 12.546/2011 não faz, em seu artigo 9º, § 13º, qualquer restrição ao pagamento tempestivo, não cabendo ao intérprete impor limites não previstos na lei, especialmente em matéria tributária e de imposição de penalidades, por força do princípio da legalidade consagrado na Constituição Federal.

A violação ao propósito do regime de desoneração da folha - descabimento da cobrança da contribuição previdenciária sobre a folha de salários.

A glosa da totalidade das compensações efetuadas pela Requerente no aludido período, com a cobrança do valor de aproximadamente R\$ 13.000.000,00 apenas a título de principal, por força de uma simples formalidade, contraria o próprio intuito do legislador ao instituir o regime da desoneração da folha. Tece considerações sobre a desoneração da folha de pagamento e outros aspectos.

Não é razoável que por mero formalismo a requerente seja excluída do regime da desoneração da folha e obrigada a recolher aos cofres públicos quase R\$ 13.000.000,00, apenas a título de principal, fora os consectários de juros e multa de mora previstos no despacho decisório e ainda a multa regulamentar de 150% imposta no auto de infração consubstanciado no processo administrativo nº 19613.721966/2020-56.

Quando muito, a fiscalização poderia ter exigido da requerente o valor que considera devido a título de CPRB, incidente sobre as receitas acessórias auferidas pela requerente com a venda de insumos excedentes e de sobras de carne do seu processo produtivo, que, considerando a totalidade do período abrangido pelo despacho decisório, alcançaria o montante de aproximadamente R\$ 300.000,00 a título de principal.

#### CONCLUSÃO.

A requerente conclui que:

- (i) não apurou base de cálculo para o recolhimento da CPRB no período abrangido pelo despacho decisório, já que as receitas não desoneradas que a mesma auferiu não decorrem da sua atividade-fim, pelo que não integram a base de cálculo da contribuição. Logo, não havia que se falar em formalização da sua opção pela CPRB por meio do pagamento;
- (ii) ainda assim, a requerente manifestou para as autoridades fiscais a sua opção pelo regime substitutivo ao declarar as compensações em GFIP e, em relação ao ano de 2018, também ao apresentar o e-Social, não podendo se exigir o pagamento como único meio de se formalizar a opção pelo regime da desoneração da folha; e,
- (iii) o entendimento adotado pelas autoridades fiscais, ao glosar a totalidade das compensações efetuadas pela requerente, exigindo

da mesma a contribuição sobre a folha de pagamento, pela mera e suposta inobservância de uma formalidade, viola o propósito de criação do regime de desoneração da folha.

A requerente agiu de boa-fé, pautando sua conduta na interpretação de atos normativos expedidos pela própria RFB, editados justamente pelo fato de a legislação de regência da CPRB, já alterada por diversas vezes, ensejar uma série de dúvidas tanto por parte dos contribuintes como do próprio Fisco.

Postula pelo provimento integral da manifestação de inconformidade, para que o despacho decisório seja reformado, de modo que seja reconhecida a legitimidade da opção da requerente pelo regime da desoneração da folha e, conseqüentemente, afastada a glosa das compensações realizadas em GFIP no período de janeiro de 2016 e julho de 2018, extinguindo-se, definitivamente, os débitos previdenciários constituídos.

Requer o deferimento quanto à possibilidade de juntada de documentos novos, e a realização de perícia ou diligência.

Acordaram os membros da 32ª Turma de Julgamento da DRJ08, por unanimidade de votos, em julgar a manifestação de inconformidade improcedente. Negaram reconhecimento ao direito creditório utilizado pelo contribuinte em procedimento de compensação na GFIP, a título de CPRB (Lei nº 12.546/2011).

O acórdão apresentou a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/07/2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2016 a 31/07/2018 PROCESSO TRIBUTÁRIO. PROVA PERICIAL. NÃO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INDEFERIMENTO.

No âmbito do processo administrativo tributário, a produção da prova pericial deve ser feita na impugnação administrativa e atendido todos os requisitos formais para tanto, incluindo-se a fixação do tema a ser objeto da perícia, quesitos a serem respondidos, nome, endereço e qualificação do assistente técnico do contribuinte, sob pena de indeferimento.

DILIGÊNCIA. RELEVÂNCIA E PERTINÊNCIA. AUSÊNCIA DE DIREITO PÚBLICO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE.

Cabe ao julgador administrativo a análise da relevância e pertinência da determinação do expediente incidental da diligência no tocante à formação de sua convicção, não constituindo um direito público subjetivo do contribuinte.

CPRB. SUJEIÇÃO FACULTATIVA. OPÇÃO. RECOLHIMENTO CONTEMPORÂNEO.

DECLARAÇÃO EM DCTF. INSUBSTITUTIBILIDADE.

A partir do ano-calendário de 2016 a sujeição à Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB, em substituição às contribuições definidas no artigo 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212/91, tornou-se facultativa, dependendo de opção a ser feita pelo contribuinte em janeiro de cada ano-calendário, mediante o recolhimento tempestivo e contemporâneo da contribuição devida nesta competência, ou, caso não haja receita tributável, na primeira competência em que houver.

Não se pode substituir a opção definida em lei como manifestável pela forma de recolhimento, com a mera declaração da receita bruta em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF ou pelo recolhimento extemporâneo da contribuição devida. O legislador, ao invés de prever cláusula em aberto, definiu precisamente a forma de manifestação da opção.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DA SUA PRODUÇÃO. PRECLUSÃO. PRINCÍPIO DA VERDADE REAL. NECESSIDADE DE HARMONIZAÇÃO A OUTROS PRINCÍPIOS.

Admite-se a produção da prova documental ao longo do processo administrativo, observando-se as situações excepcionais que justifiquem o afastamento do fenômeno da preclusão. O princípio da verdade material encontra sua lógica limitação na preclusão administrativa, sob pena de tumulto processual, devendo guardar harmonia com os princípios da segurança jurídica, duração razoável do processo e boa fé.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário tempestivo, no qual traz as alegações abaixo resumidas:

- (i) Inexistência de base de cálculo para recolhimento da CPRB;
- (ii) A efetiva opção ao regime de desoneração da folha; e
- (iii) A Inaplicabilidade da Multa e da Taxa SELIC.

Ao final reitera que:

- (i) não apurou base de cálculo para o recolhimento da CPRB no período de 2016 a 2018, já que as receitas não desoneradas que a mesma auferiu não decorrem da sua atividade-fim, pelo que não integram a base de cálculo da contribuição. Logo, não havia que se falar em formalização da sua opção pelo regime substitutivo por meio do pagamento;
- (ii) ainda assim, a Recorrente manifestou para as DD. Autoridades Fiscais a sua opção pelo regime substitutivo ao declarar as compensações em GFIP e, em relação ao ano de 2018, também ao apresentar o e-Social, não podendo se

exigir o pagamento como único meio de se formalizar a opção pelo regime da desoneração da folha; e

- (iii) o entendimento adotado pelas DD. Autoridades Fiscais, ao glosar a totalidade das compensações efetuadas pela Recorrente, exigindo da mesma a contribuição sobre a folha de pagamento, pela mera e suposta inobservância de uma formalidade, viola o propósito de criação do regime de desoneração da folha.

Ratifica ter agido de boa-fé, e que deveria ser afastada a multa isolada de 150%, constante do processo nº 19613-721.966/2020-56.

Pede que o recurso seja conhecido e provido:

(...), com o objetivo de se reformar integralmente o V. Acórdão nº 108-016.788, de modo que seja reconhecido o seu direito creditório e homologadas as compensações declaradas em GFIP, para que sejam integralmente desconstituídos os débitos de contribuição previdenciária objeto do presente processo administrativo, com seu consequente arquivamento.

Alternativamente, pede que sejam cancelados ao menos a multa e os juros que lhe são exigidos no presente processo administrativo, com base no disposto no artigo 100, parágrafo único, do CTN, tendo em vista que, como demonstrado ao longo do presente recurso, a Recorrente pautou a sua conduta no entendimento manifestado pela própria RFB em sede de soluções de consulta.

Por fim:

(...) protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção de quaisquer, especialmente pela juntada de novos documentos e a realização de perícia ou diligência ou quaisquer outras providências que se entendam necessárias para a elucidação da verdade real dos fatos ora alegados.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Alfredo Jorge Madeira Rosa**, Relator.

## 1 CONHECIMENTO

O Recurso Voluntário é tempestivo, e dele conheço em parte. Não conheço da alegação de “inaplicabilidade da multa e da taxa Selic” porque precluída, nos termos do art. 16,

inciso III, do Decreto nº 70.235/1972. A alegação não foi trazida na manifestação de inconformidade e não se insere em situação que justificasse sua apresentação a destempo.

## 2 PRELIMINARES

Não há questões preliminares a serem tratadas.

## 3 MÉRITO

### 3.1 DA EFETIVA OPÇÃO AO REGIME DE DESONERAÇÃO DA FOLHA

Tendo em vista os fatos descritos no relatório e entendimentos supervenientes expressados pela RFB, que devem ser trazidos à análise, cabe elucidar se houve opção hábil a produzir efeitos, por parte do contribuinte.

A alteração da legislação tributária incidente sobre a Folha de Pagamento (Desoneração da Folha) foi efetuada em agosto de 2011, por intermédio da Medida Provisória 540, de 02 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e ampliada por alterações posteriores (Lei nº 12.715/2012, Lei nº 12.794/2013 e Lei nº 12.844/2013).

Essa Lei alterou a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas atuantes em diversas atividades econômicas, criando a tributação sobre a receita bruta e não mais sobre a folha de salário dos trabalhadores, tendo sido apelidada de “desoneração da folha de salários”. A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) sujeitou as empresas por ela abrangidas de forma obrigatória até 30/11/2015 e facultativa a partir de 01/12/2015, substituindo a cota patronal incidente sobre a folha de pagamento a empregados e contribuintes individuais.

Os artigos 7º e 8º da Lei nº12.546, de 14 de dezembro de 2011 trazem informações sobre prazos, sujeitos passivos, bases de cálculo e alíquotas. O artigo 9º traz outros detalhamentos, como a forma como se deveria dar a opção pelo regime substitutivo CPRB.

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) (Vigência)

O texto legal fala em pagamento da contribuição, não citando outras formas de extinção do crédito tributário, e não detalha se esse pagamento precisaria ser tempestivo ou não.

A RFB deu interpretação restritiva ao §13 do art. 9º, da Lei nº12.546/2011. Tal interpretação foi normatizada na Solução de Consulta Interna, nº 14, de 05 de novembro de 2018, emitida pela Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil – Cosit, tendo orientado a conclusão do Auditor-Fiscal para presente autuação.

A própria RFB, por meio da Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2022, reviu e flexibilizou a referida interpretação, revogando a Solução de Consulta Interna, nº 14/2018, sem que houvesse qualquer alteração legislativa no citado §13. Destaque-se que, tanto a presente autuação, quanto o acórdão recorrido, precedem a este novo entendimento dado pela RFB. A novel SCI Cosit nº03/2022 traz a seguinte conclusão:

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.

Destaca ainda a SCI Cosit em seu texto:

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:

Portanto, a RFB emitiu norma interpretativa revendo seu posicionamento sobre a aplicação da lei vigente à época dos fatos. O novo posicionamento, mais flexível, se mostra mais favorável ao contribuinte no presente caso.

O Despacho Decisório de 16 de novembro de 2020, atesta à e-fl. 159 que foram identificados os seguintes pagamentos.

<b>Código Receita</b>	<b>Período de Apuração</b>	<b>Data da Arrecadação</b>	<b>Valor (sem considerar Juros e Multas)</b>	<b>Valor Total</b>
2985	31/01/2018	14/11/2018	100,00	125,21
2991	31/01/2017	31/07/2020	23.320,24	33.194,02

Não há pagamentos ou DCTF para o ano de 2016, fato que o recorrente busca justificar com a alegação de que não teria havido base tributável pela CPRB para se declarar naquele ano.

O Despacho Decisório demonstrou que houve base tributável pela CPRB para se declarar no ano de 2016. O acórdão de DRJ assevera que:

Assim, conforto-me em reconhecer que o contribuinte, não tendo feito qualquer recolhimento a título de CPRB em janeiro de 2016, não manifestou sua opção por este regime, e, desta forma, no ano-calendário de 2016, sujeitou-se ao regime de contribuição previdenciária ordinário previsto no artigo 22, incisos I e III da Lei nº 8.212/91, e, por tal motivo, não poderia apurar a CPRB devida, porque opção não houve a sujeitar-se a este regime substitutivo, e reduzir as contribuições patronais ordinariamente devidas.

Logo, não assiste razão ao recorrente quanto à opção válida para o ano de 2016.

Quanto aos anos de 2017 e 2018, restou incontroverso nos autos que o contribuinte efetuou pagamentos de DARF com os códigos 2985 (CPRB – Serviços) e 2991 (CPRB - Indústria).

Todavia, o pagamento referente à competência de janeiro de 2017, efetuado sob o código de receita 2991, foi realizado apenas em 31/07/2020. À e-fl. 10 há o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem. O termo atesta que o contribuinte teve ciência em 16/06/2020 a respeito de procedimento fiscal sobre a matéria CPRB e respectiva opção, conforme disposto no teor documento às e-fls. 02/07.

A ciência se deu em data anterior ao pagamento realizado em 31/07/2020, logo, o contribuinte já não estava espontâneo, à luz do artigo 7º, inciso I e §1º, do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

SEÇÃO III

Do Procedimento

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

**I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;**

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

**§ 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.**

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

(grifos do relator)

Em mesmo sentido dispôs a SCI Cosit nº03/2022, ao prever o início de procedimento fiscal como um limite temporal ao exercício válido 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

Portanto, também não assiste razão ao recorrente quanto a ter havido opção válida para o ano de 2017.

Em relação ao ano de 2018, o pagamento foi realizado sob o código 2985, referente a serviços.

Conforme bem alerta o acórdão recorrido, o recorrente afirmou que seu enquadramento na Lei nº 12.546/2011 se dá pelo art. 8º alínea J. Este dispositivo foi inserido na lei apenas em 30 de maio de 2018.

A alínea J está contida no inciso VIII do art. 8º. O inciso VIII se refere à fabricação de produtos industrializados. Portanto, o respectivo código de receita hábil a manifestar opção para o regime substitutivo da CPRB nesse enquadramento é o 2991. O recolhimento surpreendentemente irrisório, extemporâneo e em código de serviços, não foi hábil a concretizar uma opção válida ao regime substitutivo da CPRB para produtos industrializados, para o ano de 2018. A SCI Cosit nº03/2022, acertadamente, se refere a pagamento em código específico. O recolhimento, sob código 2985, é hábil a produzir efeitos como opção quanto aos recolhimentos aos quais se destina.

Cumprir destacar que, para o ano de 2016, ainda não havia o dispositivo legal que veio a amparar o enquadramento do recorrente no regime substitutivo da CPRB, sendo mais um motivo da inaplicabilidade do regime ao contribuinte naquele ano. Nos anos de 2017 e 2018 o

pagamento da competência de janeiro se deu após o início da vigência do dispositivo, contudo, a adesão foi inábil pelos outros motivos acima explicitados. Perda da espontaneidade e código inválido para o enquadramento realizado.

À luz da SCI Cosit nº03/2022, da Lei nº 12.546/2011, e do PAF, tais fatos são suficientes a demonstrar a ausência de hábil adesão ao regime substitutivo da CPRB.

### 3.2 INEXISTÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO PARA RECOLHIMENTO DA CPRB

Alega o Recurso Voluntário que:

Ocorre que a Recorrente não apurou, no período abrangido pela autuação, receita bruta passível de tributação pela CPRB, daí porque não declarou ou pagou a referida contribuição.

A alegação foi bem refutada no acórdão de DRJ, do qual transcrevo trechos da decisão, cujos argumentos acolho como razão de decidir.

Assim, à luz da dicção da própria Lei nº 12.546/2011, se o contribuinte, em um contexto de múltipla atividade ou múltipla produção, tem uma receita com atividade/produção desonerada que ultrapasse 95% da sua receita bruta total, haverá a incidência da Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011) pela totalidade da receita bruta auferida (artigo 8º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 12.546/2011).

Quanto à tese de que as receitas de exportação não integram a base de cálculo da Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011), embora esta afirmação seja flagrantemente procedente sob o ponto de vista teórico-normativo, não há elementos nos autos que permitam confirmar a sua ocorrência.

A fiscalização deixa claro no Despacho Decisório que o percentual de desoneração para os meses de janeiro de cada ano foi superior a 95%, a partir da determinação da base de cálculo da CPRB, excluindo-se as receitas de exportação (item 40 do Despacho Decisório). Poderia, é evidente, ter ocorrido a consideração de alguma nota com este tipo de operação na composição da base de cálculo, o que demandaria a retificação necessária. Ocorre que o contribuinte não traz sequer um único documento a comprovar esta ocorrência. Ao revés, afirma que possui a atividade de exportação, pura e simplesmente.

Eis os documentos juntados pelo contribuinte:

- Documentos juntados como “DOC. 4” (fls. 251/356): Várias notas fiscais, nenhuma delas para fins de exportação ou tendo como cliente comercial exportadora. No campo “natureza da operação” consta as seguintes operações: “VENDA MERC. ADQ. E/OU REC. DE TERC.”, “VENDA PROD.

DO ESTABELECIMENTO”, “COMPLEMENTO DE PREÇO” (um único documento).

- Documento juntado como “DOC. 5” (fl. 358): Nota fiscal nº 285.553, de 05/12/2016, com descrição de natureza da operação “VENDA PROD. DO ESTABELECIMENTO”.

- Documento juntado como “DOC. 6” (fl. 360): Nota fiscal nº 4.547, de 31/01/2017, com descrição de natureza da operação “VENDA PROD. DO ESTABELECIMENTO”.

Ora, a exportação é fenômeno concreto, a ser aferido em cada operação, mediante do trespasse da mercadoria pelas fronteiras nacionais. Não basta o contribuinte ter como atividade, principal ou secundária, a exportação de sua produção. Para fins de não integração da base de cálculo da Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011) somente se enquadram como receita de exportação aquelas vendas que se destinem de fato ao mercado exterior, e não aquelas que se destinam ao mercado interno pura e simplesmente. Ou seja, para que a receita decorrente da venda seja considerada não tributável para fins da contribuição substitutiva tem que ser ela decorrente de uma operação que se destine à exportação, de forma que a mera descrição formal de uma atividade, ainda que seja a de exportação, não pode contaminar e determinar efeito de não incidência tributária pela cláusula da imunidade, em relação às operações corriqueiras e ordinárias ao mercado interno.

Deve, portanto, haver prova inequívoca da exportação, assim como ocorre em todos os regimes tributários pátrios, para os quais se aplique a referida imunidade tributária.

O Anexo 02 do Despacho Decisório relaciona todas as operações analisadas pela fiscalização. Deste anexo, pode-se extrair os seguintes CFOP (disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cfopcvsn70vigente>): 7127 – Venda de produção do estabelecimento sob o regime de “drawback” (exportação) (não compôs a BC); 5101 – Venda de produção do estabelecimento (compôs a BC); 5151 – Transferência de produção do estabelecimento (não compôs a BC); 2949 – Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada (não compôs a BC); 7101 – Venda de produção do estabelecimento (exportação) (não compôs a BC); 6102 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (compôs a BC); 3949 – Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada (não compôs a BC); 5401 – Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto (compôs a BC); e, 1949 – Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada (não compôs a BC).

Assim, somente integrou a base de cálculo da Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011) para fins de determinação da opção a ser manifestada pelo contribuinte via recolhimento tempestivo as operações registradas nos CFOP 5101 – Venda de produção do estabelecimento, 6102 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros e 5401 – Venda de

produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto, e o motivo é evidente, porque se trata de venda de produção ou mesmo de produto adquirido de terceiro, caracterizando evidente parcela integrante da receita bruta. Mesmo o regime de substituição tributária aplicável ao ICMS não impede a consideração do valor da venda como receita bruta, porque a sujeição tributária por substituição afeta a responsabilidade pelo recolhimento do imposto estadual (ICMS), não integrando a base de cálculo da Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011).

Em relação aos produtos vinculados à NCM 02.01, como a própria fiscalização informa, estes produtos somente ensejaram a possibilidade de opção em 2018, quando da sua inserção, como alínea “j”, no artigo 8º da Lei nº 12.546/2011, pela Lei nº 13.670, de 30/05/2018.

Logo, em face do disposto no § 13 do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011, fica evidente que o contribuinte auferiu receitas tributáveis nas competências iniciais de cada ano considerado, o que demandaria o respectivo recolhimento tempestivo como forma de manifestação da vontade de sujeitar-se à CPRB, não havendo que se falar na espécie da consideração, para fins de determinação da base de cálculo e consequente sujeição facultativa à CPRB, em dedução de receitas decorrentes de exportação

Ainda, de rigor o afastamento de toda a tese defensiva produzida pelo contribuinte quanto à definição da base de cálculo da Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011) porquanto, no meu entendimento, a sua definição já consta expressa na sua própria lei de regência:

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei: (Regulamento) I – a receita bruta deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 ;

II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (Produção de efeito)

a) de exportações; e (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013) (Produção de efeito)

b) decorrente de transporte internacional de carga; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013) (Produção de efeito)

c) reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

Portanto, inapropriada invocar a discussão jurídica acerca da base de cálculo de outros tributos (PIS/COFINS), ainda que com precedentes judiciais, para fins de alteração da base de cálculo da Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011).

Por fim, o contribuinte pretende reconhecimento de que parte das receitas decorrentes de sua produção própria ou adquirida de terceiro não integram a base de cálculo da Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011) por força da atividade principal exercida, por não integrarem, nas suas palavras, o seu “objeto social”. Um absurdo a tese!

A Lei nº 12.546/2011 prevê duas formas de enquadramento na CPRB. A primeira, constante do artigo 7º, pela atividade desenvolvida; a segunda, pelo produto produzido, nos moldes do artigo 8º. Eis o objeto social do contribuinte, por ele mesmo colacionado ao instrumento de manifestação de inconformidade:

### III – OBJETO SOCIAL

O objeto da sociedade consistirá nas seguintes atividades:

- (i) produção, processamento e venda de *beef jerky* e carnes curadas;
- (ii) importação, exportação e armazenamento de matérias-primas, componentes e dos produtos acima mencionados;
- (iii) prestação de serviços técnicos, relacionados ao ramo de produção alimentícia; e
- (iv) participação em outras sociedades ou empresas como acionista, sócia ou membro de consórcio, conforme o caso; e
- (v) atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócio em geral, sem especialização definida.

Por sua vez, o artigo 7º da Lei nº 12.546/2011 assim prevê o rol de atividades passíveis de opção pela CPRB:

(...)

*Art. 7º Até 31 de dezembro de 2021, 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 14.020, de 2020)*

(...)

*I - as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008 ; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito e vigência)*

(...)

*III - as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência*

(...)

*IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vigência)*

(...)

*V - as empresas de transporte ferroviário de passageiros, enquadradas nas subclasses 4912-4/01 e 4912-4/02 da CNAE 2.0; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vigência)*

(...)

*VI - as empresas de transporte metroferroviário de passageiros, enquadradas na subclasse 4912-4/03 da CNAE 2.0; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vigência)*

*VII - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 12.794, de 2013)*

(...)

*XII - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência*

*XIII - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência*

Como se nota, nenhuma das atividades desempenhadas pelo contribuinte permite o enquadramento e conseqüente exercício da opção pela Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta -

CPRB (Lei nº 12.546/2011) nos moldes do artigo 7º, de forma que a sua opção somente se mostra possível a partir do enquadramento pelo produto produzido ou comercializado, na forma do artigo 8º.

Dessa forma, se o contribuinte produz por si mesmo um produto que permita o enquadramento pelo artigo 8º da Lei nº 12.546/2011, ou mesmo, adquire para revenda, ou ainda, tem resíduos ou subprodutos de seu processo produtivo, que permitam este enquadramento, ainda que esta produção, subprodução ou comercialização de matéria prima, insumo ou resíduo de produção seja ocasional, esporádica ou acessória, e pretenda o contribuinte fazer a opção pela CPRB, deve ele sujeitar-se ao recolhimento tempestivo sobre a receita daí proveniente.

Mais uma vez, se o contribuinte, não desenvolvendo atividade que lhe permita a opção pelo artigo 7º da Lei nº 12.546/2011, pretende realizar esta opção pelo artigo 8º da mesma lei, pouco importa se a receita bruta tributável seja proveniente de produção própria ou adquirida de terceiro e revendida, ou mesmo um subproduto do seu processo produtivo, que, frise-se, também lhe confere receita pela sua comercialização, ainda que em valores “inferiores ao mercado”.

(...)

Portanto, o procedimento que o contribuinte denomina de refile na produção de beef jerky é claramente um processo de industrialização que produz a sobra de carne e gordura, como subprodutos, como aliás, admitido pelo

contribuinte no item 37 do instrumento de manifestação de inconformidade, não havendo fundamento para que a receita decorrente da sua venda não seja considerada como integrante da receita bruta para fins de sujeição à CPRB.

(...)

De qualquer forma, trata-se de efetiva venda de produção do estabelecimento, não havendo, repise-se, qualquer motivo jurídico para que a receita decorrente da comercialização não seja considerada para fins de Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011).

Em relação ao pedido alternativo, formulado no Recurso Voluntário, de que:

sejam cancelados ao menos a multa e os juros que lhe são exigidos no presente processo administrativo, com base no disposto no artigo 100, parágrafo único, do CTN, tendo em vista que, como demonstrado ao longo do presente recurso, a Recorrente pautou a sua conduta no entendimento manifestado pela própria RFB em sede de soluções de consulta.

O pedido não merece acolhida, não havendo pertinência dos entendimentos colados com o presente caso concreto. O descabimento da alegação foi já demonstrado pelo acórdão recorrido, do qual colo abaixo trecho cujos argumentos acolho como razão de decidir.

Ademais, o contribuinte sustenta que fez a compensação à luz de atos normativos editados pelo próprio Fisco. Neste tópico, alude ao Parecer Normativo COSIT nº 03/2012 e às Soluções de Consulta COSIT nºs 268/2014 e 40/2014. Vejamos.

O Parecer Normativo COSIT nº 03/2012 assim conclui:

Conclusão

14. Diante do exposto, conclui-se que:

a) a receita bruta que constitui a base de cálculo da contribuição a que se referem os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011, compreende: a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria; a receita decorrente da prestação de serviços em geral; e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

b) podem ser excluídos da receita bruta a que se refere o item “a” os valores relativos: à receita bruta de exportações; às vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando incluído na receita bruta; e ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Como se nota, não há qualquer pertinência entre a conclusão do ato acima citado e a apuração da base de cálculo da Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011), porque o contribuinte não demonstra que a fiscalização adotou receita não compreendida na interpretação dada pela RFB. Outrossim, não se adota conceito de receita bruta a partir da comercialização de produção ligada unicamente à atividade dita principal do contribuinte, como pretende ele em seu instrumento de manifestação de inconformidade, apresentado nos autos do processo administrativo nº 19613.720790/2020-15.

A Solução de Consulta COSIT nº 268/2014 está assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS A receita decorrente da locação de bens imóveis próprios, auferida por pessoa jurídica cujo objeto social principal não consista nessa atividade, não compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva instituída pela Lei nº 12.546, de 2011, eis que tal rendimento não corresponde ao conceito de receita bruta previsto pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com redação da Lei nº 12.973, de 2014. Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, com redação da Lei nº 12.973, de 2014; Lei nº 12.546, de 2011, arts. 7º a 9º; Decreto nº 7.828, de 2012; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 8º, “caput”, com redação da Instrução Normativa RFB nº 1.434, de 2013; Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013; Parecer Normativo RFB nº 3, de 2012; Solução de Consulta Cosit nº 40, de 2014, itens 13 a 15; Solução de Divergência Cosit nº 1, de 2014, item 12.

É evidente o entendimento, na exata medida em que a locação de bens próprios não constitui uma prestação de serviço, mas sim uma relação civil de locação, não podendo, evidentemente, integrar a receita bruta da CPRB.

E, por fim, a citada Solução de Consulta COSIT nº 40/2014:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). LEI Nº 12.546, DE 2011. EMPRESAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO (TI) E DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO (TIC). BASE DE CÁLCULO. A receita bruta que constitui a base de cálculo da contribuição previdenciária a que se refere o art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, compreende: a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria, a receita decorrente da prestação de serviços em geral e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Não se computa nessa base de cálculo o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, e excluem-se os valores correspondentes: a) às vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; b) à receita bruta de exportações; c) à receita bruta decorrente de

transporte internacional de carga; d) ao Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, se incluído na receita bruta; e) ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário. Outras receitas, porventura auferidas pela pessoa jurídica sujeita ao recolhimento da CPRB, tais como receitas financeiras, variação cambial, recuperação de despesas, aluguéis, não compõem a base de cálculo da contribuição. VENDA CANCELADA. DEVOLUÇÃO DE VENDA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. O valor do cancelamento de vendas decorrentes de devolução de mercadorias, que tenha sido objeto de incidência da CPRB, poderá ser excluído na determinação da sua base de cálculo no período de ocorrência da devolução. Solução de Consulta n.º 40 Cosit Fls. 3 2 RECOLHIMENTO. ESTABELECIMENTO MATRIZ. O recolhimento da CPRB deverá ser efetuado até o dia 20 do mês subsequente ao da competência, em um único Documento de Arrecadação das Receitas Federais (DARF), no CNPJ do estabelecimento matriz, utilizando um dos códigos de receita conforme estabelecido no Ato Declaratório Executivo (ADE) Codac nº 86, de 2011, alterado pelo ADE Codac nº 33, de 2013. EMPRESAS MISTAS. BASE DE CÁLCULO PROPORCIONAL. As empresas consideradas mistas, isto é, que auferem receitas decorrentes da prestação de serviços de TI e de TIC na forma estabelecida no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, e de outras atividades não submetidas à contribuição substitutiva, deverão recolher: a) a contribuição previdenciária sobre a receita bruta mediante a aplicação da alíquota de dois por cento (dois e meio por cento até 31 de julho de 2012) sobre a parcela da receita bruta correspondente às atividades de TI e de TIC; e b) a contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991: calculada pela aplicação da alíquota de 20% sobre o valor total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a serviço da empresa, aplicando-se, sobre o resultado, o percentual resultante da razão existente entre a receita bruta de atividades não sujeitas à substituição e a receita bruta total. Não se aplica o regime misto quando a receita bruta decorrente de outras atividades desenvolvidas pela empresa for igual ou inferior a 5% da receita bruta total, sendo a contribuição previdenciária calculada sobre a receita bruta total auferida no mês. Apenas no cálculo do tributo propriamente dito devem ser excluídas da base de cálculo as receitas decorrentes de exportação, em obediência ao inciso I, § 2º do art. 149 da CF/88, e nos termos da alínea 'a' do inciso II do art. 9º da Lei

nº 12.546, de 2011. REGIME DE CAIXA. POSSIBILIDADE. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido poderão adotar o regime de caixa para fins de incidência da CPRB, desde que adotem o mesmo critério em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o PIS e à Cofins. Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 195; Lei nº 6.404, de 1976, art. 183; Lei nº 8.212, de 1991, art. 22; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 11.774, de 2008, art. 14; Lei nº 12.546, de 2011, arts. 7º, 9º e 52; Lei nº 12.715, de 2012, arts. 55 e 78; Medida Provisória nº 540, de 2011, art. 7º; Medida Provisória nº 563, de 2012; Medida Provisória nº 634, de 2013; Decreto nº 7.828, de 2012, arts. 2º e 5º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 14; IN RFB nº 1.436, de 2013, art. 6º; Parecer CST/DLA/SIF nº 580, de 1991; Parecer Normativo nº 3, de 2012; ADE Codac nº 86, de 2011; ADE Codac nº 93, de 2011, e ADE Codac nº 33, de 2013.

À semelhança do ato anterior, em mais esta Solução de Consulta não se mostra possível enquadrar o caso do contribuinte, porque não se considerou para fins de sujeição à Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011) receitas de outra natureza senão aquelas decorrentes de comercialização da sua produção própria ou daquela adquirida de terceiro. Não se considerou receitas cambiais, financeiras, recuperação de despesas, alugueis etc.

Ou seja, os atos acima transcritos objetivam sim definir um norte seguro ao contribuinte no tocante à composição da base de cálculo da Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011), de forma a delimitar o campo de incidência para somente as operações de comercialização da produção própria e da produção adquirida de terceiro, com a exclusão evidente de ingressos financeiros de outra natureza, isto é, que não se consideram receita decorrente da atividade produtiva do contribuinte. Jamais, de fato, uma receita financeira ou mesmo uma locação de prédio ou equipamento próprio, para as empresas que não tem esta atividade (locação de prédios e/ou equipamentos) como núcleo da atividade empresária, poderiam compor a base de cálculo da sua Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011). Ocorre que, à toda evidência, o contexto dos autos da glosa de compensação não tratou sequer de forma próxima destas questões. A fiscalização apurou receitas tributáveis como aquelas decorrentes do processo produtivo do contribuinte, como ele mesmo destaca, deduzindo as competentes exclusões.

Portanto, não há “conflito de interpretação” ou “divergência de interpretação” entre o contribuinte e o Fisco, mas, ao contrário, o contribuinte está tentando justificar um procedimento em atos normativos absolutamente inaplicáveis ao contexto fático. É dizer, o contribuinte auferiu receita tributável pela CPRB, e sabe disto, e agora, como foi glosada a compensação de ajuste na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, e

imposta a multa isolada, está tentando criar uma tese defensiva destoante dos autos e dos fatos.

Destarte, correta a glosa de compensação realizada pela autoridade de origem, na exata medida em que o contribuinte, tendo auferido receita bruta tributável em janeiro de 2016, janeiro de 2017 e janeiro de 2018, não exerceu a opção para a Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011), nos moldes exigidos pelo referido instrumento normativo, qual seja, o recolhimento tempestivo da contribuição.

O Recurso Voluntário traz um pedido final, genérico, no qual:

(...) protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção de quaisquer, especialmente pela juntada de novos documentos e a realização de perícia ou diligência ou quaisquer outras providências que se entendam necessárias para a elucidação da verdade real dos fatos ora alegados.

Esse pedido genérico de produção de provas, e realização de perícia ou diligência, se torna descabido no contexto do presente processo, à luz do PAF. A matéria já foi afastada pelo acórdão de DRJ, com a devida fundamentação. Torna-se despiciendo repisar os argumentos neste acórdão, dada a total desimportância ao julgamento deste processo administrativo fiscal.

---

#### 4 CONCLUSÃO

---

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação de inaplicabilidade da multa e da taxa SELIC. Na parte conhecida, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Alfredo Jorge Madeira Rosa**