



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19613.721966/2020-56
ACÓRDÃO	2302-004.316 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MEAT SNACK PARTNERS DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2016 a 31/12/2019

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 N° 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.

LANÇAMENTO. MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO COM FALSIDADE. CABIMENTO.

É cabível a imposição de multa isolada no percentual de 150% sobre o valor dos créditos compensados com falsidade na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP. A falsidade, como elemento que decorre da vontade do contribuinte, materializa-se no fato do contribuinte, sabendo que a opção pela Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011) para o ano calendário de 2016 perfazia-se com o recolhimento tempestivo da contribuição devida, após apurado em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, e, não obstante não ter apurado e não ter recolhido a contribuição, insere a compensação da Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP apostando no efeito do decurso do tempo para fins de homologação tácita da compensação, configurando-se o dolo eventual.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso de Voluntário, não conhecendo da alegação de inconstitucionalidade e do pedido de sobrestamento 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 economia processual e por bem retratar os fatos contidos nos autos, reproduz-se abaixo trecho do relatório do acórdão recorrido.

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo abrangendo a imposição de penalidade pecuniária isolada, com fulcro no artigo 89, § 10 da Lei nº 8.212/91, pelo fato do contribuinte ter realizado com falsidade compensações 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). A penalidade foi aplicada no importe de R\$ 19.195.786,04, abrangendo declarações transmitidas entre 02/2016 e 12/2019.

O lançamento é motivado pelo Relatório Fiscal de fls. 07/18.

Fundamentalmente, reporta-se a autoridade fiscal ao entendimento já apresentado quando da análise das compensações realizadas pelo contribuinte na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, no tocante ao ajuste de créditos relativos aos valores apurados a título de Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011), não tendo o contribuinte feito a regular opção na forma da lei, na medida em que, mesmo tendo auferido receitas tributáveis em janeiro de 2016, janeiro de 2017 e janeiro de 2018, não promoveu o recolhimento tempestivo.

A glosa das compensações realizadas foi objeto do autos do processo administrativo nº 19613.720790/2020-15.

Tece considerações sobre o cabimento da multa isolada no caso dos autos, sustentando que a adoção do expediente compensatório pelo contribuinte foi errada, cômico este de que não estava sujeito à Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011), pela ausência de opção. Após, rememora pontos considerados quando da glosa das compensações, pontos estes para os quais permito-me a dispensa de Relatório, por já constar dos autos do processo administrativo nº 19613.720790/2020-15.

A relação das Guias de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP apresentadas, em relação às quais se aplicou a multa isolada, consta às fls. 19/20, como Anexo 01 do Auto de Infração.

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração no seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE em 18/11/2020, conforme temo de fl. 344. Apresentou instrumento de impugnação às fls. 347/371, em 16/12/2020, aduzindo os seguintes fundamentos defensivos:

Postula inicialmente pelo sobrestamento dos presentes autos, tendo em vista a pendência de julgamento quanto aos autos do processo administrativo nº 19613.720790/2020-15.

Após, reporta-se aos argumentos já aduzidos nos autos do processo administrativo nº 19613.720790/2020-15, para fins de demonstrar a regularidade da compensação declarada.

A IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA.

Inexistência de declaração falsa.

A existência de uma declaração falsa não pode ser simplesmente presumida ou alegada de forma genérica pela fiscalização, como ocorreu no caso em tela. No caso concreto, a Impugnante, de boa-fé, (i) entendeu, com base em atos emanados da própria RFB, que não apurou base de cálculo para o recolhimento da CPRB (o Parecer Normativo COSIT nº 3/2012, a Solução de Consulta COSIT nº 268/2014 e a Solução de Consulta COSIT nº 40/2014 consignam que a CPRB somente deve incidir sobre as receitas decorrentes da atividade-fim do contribuinte, de modo que a Impugnante não recolheu a contribuição sobre receitas acessórias que não correspondem às atividades descritas em seu objeto social); (ii) seguiu com a adoção de todos os procedimentos exigidos pela legislação para fins de compensação previdenciária; (iii) indicou expressamente ao Fisco o que estava sendo compensado na sua GFIP e, ainda, (iv) atendeu a todos os Termos de Fiscalização com esclarecimentos a respeito das providências que foram adotadas. A justificativa utilizada pela Fiscalização para impor a multa por falsidade da declaração foi tão somente a suposta inexistência de liquidez e certeza das compensações declaradas em GFIP.

A fiscalização utiliza a expressão "não restou outra alternativa" para justificar a imposição da penalidade aplicada à Impugnante pela suposta

ocorrência de declaração falsa, deixando claro que a mesma foi baseada em mera presunção, o que é inadmissível.

A falsidade da declaração deve ser efetivamente provada por meios hábeis e idôneos de forma clara e inequívoca, o que, evidentemente, não ocorreu nestes autos. Cita julgados do CARF. A fiscalização não comprovou a suposta falsidade da declaração da Impugnante, tendo a multa qualificada sido imposta com base em mera presunção.

Como demonstrado na manifestação de inconformidade apresentada nos autos do processo administrativo nº 19613.720790/2020-15, a não homologação da compensação declarada pela Impugnante deve-se a uma divergência na interpretação da legislação tributária entre Fisco e contribuinte. Conforme lá explicado, a Impugnante entendeu, com base em atos normativos expedidos pela própria RFB, que não devia qualquer valor a título de CPRB, não tendo efetuado o pagamento da contribuição que a fiscalização considerava condição para a formalização a sua opção pelo regime da desoneração da folha. Ora, ainda que discordasse desse entendimento, a fiscalização jamais poderia imputar à Impugnante a prestação de declaração falsa. A propósito, o parágrafo único do artigo 100 do CTN determina que exclui a imposição de penalidades a observância das normas complementares como é o caso dos atos normativos expedidos pelas Autoridades Administrativas.

Inocorrência de fraude, simulação ou dolo.

A multa qualificada imposta pela fiscalização encontra respaldo no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007. Segundo esse dispositivo, a multa qualificada no valor de 150% da exigência principal somente pode ser aplicada nas hipóteses descritas pelos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, isto é, nos casos de simulação, fraude ou conluio, respectivamente. É óbvio que essa ocorrência não pode ser simplesmente presumida ou alegada de forma genérica como fez no presente caso a fiscalização, devendo ser provada por meios hábeis e idôneos de forma clara e inequívoca, o que tampouco ocorreu nestes autos.

Os elementos apresentados e a justificativa dada pela fiscalização não permitem que se cogite qualquer suspeita de fraude, simulação, conluio, abuso ou de qualquer tipo de conduta dolosa por parte da Impugnante, sendo então descabida qualquer penalização. Cita as súmulas nº 14 e nº 25 do CARF.

A fraude e a sonegação têm definições legais precisas, contidas nos artigos 71, I, e 72, da Lei nº 4.502/1964. Somente ocorrem se for constatado e comprovado o evidente intuito de fraude ou sonegação, ou seja, se houver conduta dolosa. Na sonegação e fraude, os meios são sempre ilícitos e a ação ou omissão é dolosa, isto é, o infrator age deliberadamente contra a lei, com a intenção de obter o evento desejado. No caso concreto, não houve qualquer operação "simulada" ou "má-fé", já que não houve qualquer das condutas previstas no artigo 167, § 1º, do Código Civil. A Impugnante não fez declaração,

confissão, condição ou cláusula não verdadeira, que também dependeriam de dolo para sua configuração (não existente no caso concreto). Igualmente, a Impugnante não omitiu informações nem praticou ato simulado, fraudulento ou que enseje sonegação fiscal. Da mesma forma, a Impugnante não falsificou documentos ou contratos, não deixou de registrar em sua contabilidade cada um dos passos tomados, não suprimiu recursos nem sonegou informações.

A Impugnante, interpretando a legislação de regência da CPRB – a qual, ressalte-se, é um verdadeiro cipoal de normas, tendo o regime de desoneração da folha passado por inúmeras alterações desde a sua instituição – concluiu que não tinha base de cálculo para o recolhimento da contribuição no período abrangido pela autuação, sendo esse o motivo pelo qual não efetuou o pagamento exigido pela fiscalização como condição para a configuração da sua opção pelo regime substitutivo. A Impugnante tinha, e ainda tem, confiança legítima de que agiu corretamente. Tanto assim que antes da voluntariedade da adoção do regime da desoneração da folha, quando a aplicação do regime substitutivo era obrigatória, a Impugnante procedeu exatamente da mesma forma, sem ser questionada pelas Autoridades Fazendárias. Portanto, não há que se falar na ocorrência de dolo, fraude ou sonegação. Cita julgado do CARF.

OS ELEMENTOS DA PENALIDADE TRIBUTÁRIA: A "TEORIA DA IMPUTAÇÃO SUBJETIVA" E O ARTIGO 112 DO CTN.

Segundo entendimento doutrinário e jurisprudencial, ao dispor sobre a aplicação de sanções tributárias, o CTN encampa a chamada "teoria da imputação subjetiva", segundo a qual a aplicação de penalidade deve levar em consideração a conduta do contribuinte diante de um risco novo e injusto, e não apenas sob a perspectiva da mera ação materialmente realizada. Assim, para que reste configurada a hipótese de aplicação de uma penalidade, a Autoridade Fiscal deve demonstrar a ocorrência de aspectos objetivos e subjetivos na conduta do contribuinte, e somente após essa avaliação pode-se decidir pela aplicação ou não da penalidade. Cita julgados do CARF, do Superior Tribunal de Justiça - STJ e doutrina.

Assim, não tendo a Impugnante incorrido em qualquer dos aspectos de ordem objetiva ou subjetiva ensejadores da penalidade qualificada, a multa de 150% é descabida. Em nenhum momento, repise-se, a Impugnante agiu de forma a falsear declarações, sonegar tributos, fraudar documentos ou evitar dolosamente a incidência de contribuições previdenciárias mediante conluio, conforme disposto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. E também não agiu mediante simulação, dolo, ou abuso de direito, de forma que elementos de natureza objetiva pudessem ser imputados à Impugnante. Ainda, a Impugnante não teve nenhuma intenção de omitir, ocultar, ou disfarçar a ocorrência de quaisquer fatos geradores de obrigações tributárias que a ela pudessem ser imputados, ou de impedir o trabalho da fiscalização. A Impugnante pautou a sua conduta no que diz respeito à matéria com base em atos normativos emanados

da própria RFB, tendo adotado o mesmo procedimento no que diz respeito ao recolhimento da CPRB desde que passou a estar sujeita ao regime da desoneração da folha, sem sofrer qualquer questionamento por parte do Fisco Federal. Na verdade, a Impugnante foi pega totalmente de surpresa com a lavratura do auto de infração e com o entendimento divergente adotado pela fiscalização.

Vale pontuar que o artigo 112 do CTN dispõe que a norma tributária que comine penalidades deverá ser interpretada e aplicada da maneira mais favorável ao contribuinte em casos de dúvida a respeito da capitulação legal do fato e da natureza ou das circunstâncias materiais do fato. Cita doutrina. Pelo exposto, o presente caso deve ser tratado como mero conflito entre as interpretações atribuídas pela Impugnante e a fiscalização a uma mesma situação, de forma que a multa qualificada aplicada pela fiscalização deve ser integralmente cancelada, ou, no mínimo, mantida apenas a multa de mora de 20%, dadas as disposições contidas do artigo 112,1 e II, do CTN.

JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO CARF.

Neste tópico do instrumento de impugnação, o contribuinte relacionada diversos julgados do CARF.

INDEVIDA RESTRIÇÃO AO LEGÍTIMO DIREITO DE COMPENSAÇÃO DA IMPUGNANTE.

A exigência de multa qualificada sobre a compensação realizada pela Impugnante, pelo simples fato de a fiscalização não ter homologado, caracteriza verdadeira restrição ao legítimo direito previsto no artigo 170 do CTN e no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 e, em última instância, implica violação ao próprio direito de petição. Essa violação, vale dizer, fica ainda mais clara no caso concreto, quando se verifica que a compensação efetuada pela Impugnante foi legítima, realizada em total boa-fé e sem quaisquer indícios - diretos ou indiretos - de abuso, dolo, fraude ou simulação. Ora, o contribuinte não pode ser penalizado por atos realizados de boa-fé perante a Administração, exatamente como ocorre no presente caso.

Vale repisar que, no caso concreto, a Impugnante agiu de boa-fé, com base na confiança legítima de que a interpretação do Parecer Normativo nº 3/2012 e das Soluções de Consulta COSIT nº 268/2014 e nº 40/2014, emanados da própria RFB, acarretavam a ausência de base de cálculo para o recolhimento da CPRB. A imposição de uma penalidade agravada como mera decorrência da não homologação de um pedido de compensação legítimo que, aliás, ainda está em discussão, constitui verdadeiro arbítrio, implicando presunção da ausência de boa-fé por parte do contribuinte ao declarar a compensação.

É inconteste que as penalidades somente podem ser impostas para coibir atos ilícitos, jamais para penalizar o exercício regular de um direito. Em outras palavras, sem que seja atribuída à Impugnante a prática de um ilícito, não se pode pretender a imposição de penalidade. E nem se diga que o indeferimento do

direito creditório e a consequente não homologação da compensação poderia ser qualificado como ato ilícito, pois a compensação foi realizada dentro do legítimo exercício do direito de petição da Impugnante. Cita julgado do STF.

A DESPROPORCIONALIDADE DA MULTA DE 150%.

Invocando o artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, alega que a penalidade aplicada, no percentual de 150%, é desproporcional ao contexto demonstrado nos autos, porque “não era o caso”. Cita julgado do Supremo Tribunal Federal - STF. Deve ser reduzida a penalidade “para um valor proporcional e adequado”.

A OCORRÊNCIA DE *BIS IN IDEM*.

O Despacho Decisório que não homologou as compensações já aplicou multa de mora de 20% sobre os valores não homologados, além de juros de mora calculados à Taxa Selic. Ou seja, a fiscalização imputou à Impugnante a exigência concomitante de multa de mora e multa isolada, penalizando duas vezes um mesmo fato, implicando claro bis in idem, vedado no sistema brasileiro.

Pretender dizer que a multa isolada é aplicada por infração distinta daquela da multa já lançada naquele processo administrativo revela formalismo descabido e totalmente dissonante de qualquer razoabilidade jurídica e interpretativa.

Destaca que há impossibilidade de aplicação simultânea da multa de moratória e multa isolada, em função do chamado princípio da consunção, quando a primeira conduta se afigura como mero meio para a obtenção do resultado previsto na segunda, a penalidade aplicável à segunda conduta necessariamente prevalece sobre a da primeira. Cita julgado do CARF.

Ainda que assim não se entenda, o artigo 112 do CTN dispõe expressamente que a norma tributária que comine penalidades deverá ser interpretada e aplicada da maneira mais favorável ao contribuinte em casos de dúvida a respeito da capitulação legal do fato e da natureza ou das circunstâncias materiais do fato. Por mais essa razão, a multa discutida nestes autos deve ser integralmente cancelada.

IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA.

Por fim, caso a multa de 150% seja mantida, a Impugnante passa a demonstrar a impossibilidade de incidência da Taxa Selic sobre a multa aplicada. A atualização em questão é realizada com amparo não na lei, mas no Parecer MF nº 28/1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação – COSIT, que transcreve. Ocorre, contudo, que o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 utilizado como base legal pela COSIT para sustentar a incidência de juros sobre as multas trata tão somente da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas pela Receita Federal do Brasil. Cita julgados do CARF.

CONCLUSÃO E PEDIDO.

Postula pela suspensão da exigibilidade da multa, sobrestamento do feito, e improcedência da autuação. Subsidiariamente, postula pela manutenção apenas da multa de mora aplicada patamar de 20% nos autos da glosa da compensação e a não incidência dos juros Selic.

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. O acórdão recebeu a seguinte ementa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2016 a 31/12/2019

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.

LANÇAMENTO. MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO COM FALSIDADE. CABIMENTO.

É cabível a imposição de multa isolada no percentual de 150% sobre o valor dos créditos compensados com falsidade na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP. A falsidade, como elemento que decorre da vontade do contribuinte, materializa-se no fato do contribuinte, sabendo que a opção pela Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011) para o ano calendário de 2016 perfazia-se com o recolhimento tempestivo da contribuição devida, após apurado em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, e, não obstante não ter apurado e não ter recolhido a contribuição, insere a compensação da Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP apostando no efeito do decurso do tempo para fins de homologação tácita da compensação, configurando-se o dolo eventual.

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 Recurso Voluntário foi apresentado tempestivamente, apresentando, resumidamente, as seguintes alegações:

- Preliminarmente – a necessidade de sobrestamento deste processo administrativo;
- Inexistência de declaração falsa;
- Inocorrência de fraude, simulação ou dolo;
- indevida restrição ao legítimo direito de compensação da recorrente;
- a desproporcionalidade da multa de 150%;
- a ocorrência de bis in idem ;

Apresenta também a Teoria da Imputação Subjetiva e jurisprudência do CARF.

VOTO

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

1 CONHECIMENTO

O Recurso Voluntário é tempestivo, e dele conheço em parte. Não conheço das alegações de inconstitucionalidade por força do disposto na Súmula CARF nº2. Não conheço também da preliminar para sobrestamento do processo. Este processo 19613.721966/2020-56 é vinculado, por decorrência, ao processo 19613.720790/2020-15. Ambos serão julgados na mesma sessão de julgamento, tornando sem objeto a alegação.

2 MÉRITO

2.1 INEXISTÊNCIA DE DECLARAÇÃO FALSA

Alega o contribuinte inexistência de declaração falsa. Afirma no Recurso Voluntário que teria agido de boa fé, posto que:

- não teria apurado base de cálculo para o recolhimento da CPRB de 2016 a 2018 por conta de entendimento extraído de atos emanados pela própria RFB;
- adotou todos os procedimentos exigidos pela legislação para fins de compensação previdenciária;
- indicou expressamente ao fisco o que estaria sendo compensado na sua GFIP; e
- atendeu a todos os termos de fiscalização com os esclarecimentos solicitados.

As alegações do contribuinte não encontram respaldo nos fatos contidos nos autos do presente processo, nem do processo ao qual este está apenso, o de número 19613.720790/2020-15.

Demonstra o Auditor-Fiscal, às e-fls. 16/17, que o próprio contribuinte reconheceu a existência de receitas, e as contabilizou. Destaque-se o seguinte trecho do Relatório Fiscal.

4.16. Cabe informar que 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, detalhadas no histórico do lançamento como “reversão vr ref. cut off receitas dez/2016”.

4.17 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 aumentaram “creditaram” sua Receita Bruta e, também, sua Receita Desonerada em janeiro de 2017, e, por

consequente, ocorreu a alteração do percentual de Desoneração que ultrapassou os mencionados 95%. Pelos cálculos efetuados pelo contribuinte, o percentual seria de 92,85%.

4.18 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 e R\$ 254.075,85 aumentando, para esta competência, os valores da Receita Bruta, Receita Desonerada e para o cálculo da desoneração.

4.19. 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. O Art. 9º da Lei nº 12.546/2011, com alterações, esclarece :

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei: (Regulamento)(...)II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta: (Redação dada pela Lei Lei nº 12.844, de 2013) (Produção de efeito)a) de exportações; (...)§ 6º Não ultrapassado o limite previsto no § 5º , a contribuição a que se refere o caput dos arts. 7º e 8º será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês.

4.20. Complementa-se utilizando os critérios dispostos na IN nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013:

Art. 3º Na determinação da base de cálculo da CPRB, serão excluídas:

I - a receita bruta decorrente de:

a) exportações diretas

(....)

Art. 8º Observado o disposto no § 4º deste artigo e no caput do art. 6º, no caso de empresas que se dedicam a outras atividades, além das relacionadas no Anexo I ou que produzam outros itens além dos listados no Anexo II, o cálculo da CPRB será realizado observando-se:

(...)

§ 3º A partir de 1º de agosto de 2012, a regra de proporcionalização de que trata este artigo aplica-se somente às empresas que se dediquem às atividades relacionadas no Anexo I, ou produzam os itens listados no Anexo II, se a receita bruta decorrente dessas atividades ou produção de itens for inferior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.

§ 4º Caso ultrapassado o limite previsto no § 3º, **a CPRB será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês.** (grifos nossos)

4.21. 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-se, novamente, 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.

4.22 A falsidade da declaração, prevista no parágrafo 10 do artigo 89 da Lei n.º 8.212/1991, fica demonstrada nos fatos acima relatados, por ter a empresa se beneficiado da redução dos valores das contribuições previdenciárias devidas, mediante inclusão de valores não comprovados em GFIP.

O trecho acima já indica que, diferentemente do alegado, o contribuinte não seguiu os normativos referentes às compensações previdenciárias.

A ocorrência da opção, ou não, foi reanalisada por este relator em seu voto no processo 19613.720790/2020-15. A reanálise foi realizada à luz da SCI Cosit nº03/2022, superveniente às decisões de DRJ em ambos os processos.

A SCI Cosit nº03/2022 revogou entendimento anterior da RFB, trazendo entendimento mais amplo do texto da lei nº 12.546/2011.

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 detalhes, 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 do processo 19613.720790/2020-15, que foram identificados os seguintes pagamentos.

Código Receita	Período de Apuração	Data da Arrecadação	Valor (sem considerar Juros e Multas)	Valor Total
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 asseverou no processo 19613.720790/2020-15 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 de DRJ sob nº108-016.788, 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 VII do art. 8º. O inciso VII 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.

Cumprе 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.

Também não prosperam as alegações de que seguiu entendimento da RFB. Neste sentido, irretocável o acórdão recorrido, cujos argumentos colo abaixo e acolho como razão de decidir:

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, aluguéis 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.

Não merece acolhida a alegação de que teria indicado expressamente ao fisco o que estaria sendo compensado. Compensação é procedimento autorizado por lei, tendo a lei delegado à RFB a competência para definir detalhes quanto à forma necessária para que os contribuintes exerçam direito que seja líquido e certo.

A RFB emanou os atos que disciplinam as compensações previdenciárias, os quais, no presente caso, dialogam diretamente com os normativos que dispõem sobre a CPRB. devem ser interpretados em conjunto

Neste tópico, irretocável também o acórdão recorrido, o qual apresenta em vários momentos a desconformidade do contribuinte em buscar se valer da compensação pretendida. Merece nota o seguinte trecho do acórdão recorrido, cujos argumentos acolho como razão de decidir.

Em compasso a este entendimento, há que se rechaçar a tese do contribuinte no sentido de que a opção pelo regime da Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011) estaria demonstrada nas compensações realizadas em Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP. A um, porque a opção, de fato, que se perfaz pelo recolhimento, não existiu; a dois, porque a Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP não é o canal pertinente a esta manifestação de vontade, sequer a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF o é; a três, porque ainda que Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF suprisse a ausência de recolhimento, **e não supre**, não

houve a mínima apuração da CPRB na referida declaração; a quatro, porque a redução da contribuição patronal sobre a folha na GFIP é efeito jurídico da opção manifestada em relação à CPRB, e não a própria opção, ou seja, para que o contribuinte não “pague duas vezes” em face de dois regimes distintos, ele apura a CPRB em DCTF e deduz, no todo ou em parte, a contribuição patronal devida sobre a folha de pagamento, prevista no artigo 22 da Lei nº 8.212/91.

O Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93/2011, específico ao tema, assim dispõe:

Art. 3º Para fins de aplicação da substituição das contribuições previdenciárias estabelecidas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, prevista no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, as empresas que se enquadram nessa hipótese deverão observar o disposto neste artigo quando da prestação de informações no Sefip, até que ocorra a adequação desse sistema.

§ 1º Os valores de Contribuição Previdenciária Patronal calculados pelo Sefip e demonstrados no "Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social" nas linhas "Empregados/Avulsos" e "Contribuintes Individuais" abaixo do título Empresa deverão ser somados e lançados no Campo "Compensação".

§ 2º A GPS gerada pelo Sefip deverá ser desprezada, devendo ser preenchida GPS com os valores efetivamente devidos sobre os fatos geradores declarados em GFIP.

§ 3º Os relatórios gerados pelo Sefip "Relatório de Valor de Retenção", "Relatório de Compensações" e "Relatório de Reembolso" devem ser desprezados e mantidos demonstrativos de origem do crédito para fins de fiscalização e/ou pedido de reembolso/restituição/ compensação.

... omissis ...

Art. 5º As contribuições substitutivas das Contribuições Previdenciárias Patronais incidentes sobre a receita bruta referidas nos art. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, deverão ser recolhidas em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) conforme disposto no Ato Declaratório Executivo Codac nº 86, de 1º de dezembro de 2011.

Quanto à alegação de que atendeu a todos os termos de fiscalização com os esclarecimentos solicitados. O auto de infração não versou sobre a conduta do contribuinte nos atendimentos à fiscalização, mas sim sobre a conduta do contribuinte ao buscar compensar-se de créditos sabidamente não revestidos de liquidez e certeza.

2.2 INOCORRÊNCIA DE FRAUDE, SIMULAÇÃO OU DOLO;

A jurisprudência administrativa do CARF é consolidada no sentido da desnecessidade de ocorrência de fraude, simulação ou dolo, no caso da multa prevista no art. 89, §10, da Lei nº 8.212/1991. De todo modo, há demonstrações no Relatório Fiscal e no acórdão *a quo*, de que as alegações do recorrente não devem ser acolhidas.

Conclui o Relatório Fiscal que:

4.22 A falsidade da declaração, prevista no parágrafo 10 do artigo 89 da Lei n.º 8.212/1991, fica demonstrada nos fatos acima relatados, por ter a empresa se beneficiado da redução dos valores das contribuições previdenciárias devidas, mediante inclusão de valores não comprovados em GFIP.

O contribuinte claramente auferiu receita bruta sujeita a oferecimento à CPRB, nos anos de 2016 a 2018. Entretanto, não efetuou os respectivos pagamentos tempestivos, nem os declarou em DCTF. Não se trata apenas de exigir a tempestividade dos pagamentos, a questão é que eles sequer ocorreram antes do contribuinte transmitir os pedidos de compensação.

O contribuinte apresentou as compensações em GFIP, e posteriormente buscou justificá-los em suposta adesão ao regime substitutivo da CPRB. Ocorre que:

- i) À data da apresentação das GFIP não havia quaisquer DCTF confessando os débitos de CPRB, e tampouco haviam sido recolhidos DARF referentes a esse regime para os anos de 2016 a 2018;
- ii) Os recolhimentos que supostamente formalizariam a opção ao regime da CPRB se deram posteriormente à apresentação das compensações em GFIP;
- iii) Para o ano de 2016 sequer foram feitos pagamentos ou declarações em DCTF;
- iv) O dispositivo legal que permitiu o enquadramento do contribuinte no regime de CPRB, em virtude da NCM de produtos que industrializa, só entrou em vigor em 30 de maio de 2018. A quase totalidade das GFIP enviadas com compensação de créditos que seriam decorrentes da adesão à CPRB, se deu anteriormente à entrada em vigor do referido dispositivo (alínea J do inciso VIII, do art. 8º, da Lei nº 12.546/2011);
- v) Os pagamentos para 2017 e 2018 se deram de forma extemporânea, ou em código de receita indevido, ou sem espontaneidade (após início de procedimento fiscal).

Diante desse conjunto de fatos, em especial o de que as compensações foram enviadas antes mesmo de haver dispositivo legal que permitisse a adesão do contribuinte à CPRB, resta evidente que não merece reforma o acórdão recorrido. Destaque-se o seguinte trecho do acórdão.

Dessa maneira, fica claro que o contribuinte, tendo apurado receita bruta tributável pela Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011), permaneceu intencionalmente omissivo quanto ao recolhimento da contribuição devida (2016) e recolhendo-a intempestivamente (2017 e 2018), sequer apurando-a em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, e contou com o efeito do tempo para fins de homologação tácita da compensação de ajuste na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP. Agora, tendo havido a glosa, e, destarte, frustrado seu intento de reduzir seu passivo previdenciário, tenta criar uma tese que justifique com efeito retroativo seu procedimento, tentando, e só tentando, demonstrar uma boa-fé, como se vítima fosse quanto à sua própria conduta.

Ora, é sabido que a compensação no âmbito tributário, e aqui, especificamente me refiro às contribuições previdenciárias, se perfaz simplesmente pela alocação de créditos líquidos e certos na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, documento de natureza de confissão de dívida, sem qualquer procedimento prévio da Administração Tributária. Em termos práticos, a legislação “confia” na idoneidade e regularidade do procedimento realizado livremente pelo contribuinte.

Ocorre que os contribuintes conhecem a estrutura pátria e a diversidade de fatos que motivam a tão frequente homologação tácita das compensações e “apostam” no efeito do tempo para que compensações absolutamente indevidas acabem sendo homologadas pelo decurso do prazo de 5 anos. E é neste sentido que se insere o caso dos autos.

Evidentemente, o contribuinte, com o porte que tem, com o corpo fiscal, jurídico e de assessoramento que possui, com a magnitude de seus negócios, sabe que auferiu receita bruta tributável pela Contribuição Patronal Sobre a Receita Bruta - CPRB (Lei nº 12.546/2011), e isto é inegável. Também sabe, até porque o conhecimento da lei é inescusável a quem quer que seja, que a única forma de opção pelo regime da Lei nº 12.546/2011 era o recolhimento via DARF da contribuição devida, e não outra forma. É inadmissível pensar que um corpo fiscal e de pessoal, promovendo a compensação na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP de ajuste da CPRB, procedimento este bastante complexo, admito, tenha “esquecido” de ler o parágrafo 13 do artigo 9º da referida lei. Também, se o contribuinte acreditava que a exigência de recolhimento para fins de opção era “absurda”, “inexigível”, “desproporcional” ou “desarrazoada”, deveria ter buscado, como fazem tantos contribuintes até “menores” que ele, o amparo judicial; seria um inequívoco sinal de boa fé. Não! Preferiu promover a compensação, sem o recolhimento da CPRB devida, e confiar no decurso do tempo. Apostou em fato aleatório.

Este contexto, com a máxima franqueza e segurança neste Relator, evidencia, no mínimo, um dolo eventual, de forma que o contribuinte, sabendo de vários aspectos atinentes à sua atividade e à dicção da Lei nº 12.546/2011, porque

afirmar o contrário é subverter a lógica dos fatos, assumiu o risco do resultado antevisto, qual seja, a homologação de uma compensação com a utilização de créditos que, de fato, não poderiam ser utilizados no contexto. Se houvesse a homologação tácita, é mais que evidente que o contribuinte jamais retificaria a Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP para excluir a compensação indevidamente declarada! Ao contrário, acabaria por reduzir indevidamente seus recolhimentos previdenciários, estimulando-se a continuar este procedimento ao longo dos anos.

A despeito do até aqui demonstrado, restando demonstrada a falsidade das declarações, cabe novamente frisar que a multa isolada aplicada prescinde de comprovação de dolo, fraude ou simulação. Neste sentido tem entendido a CSRF deste CARF, em decisões antigas, e nas recentes, a exemplo de ementa abaixo reproduzida.

ACÓRDÃO nº 9202-011.644 – CSRF/2ª TURMA

Sessão de 23 de janeiro de 2025

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/01/2011

MULTA ISOLADA DO ART. 89, §10 DA LEI 8.212/91. DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. CONFIGURAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

Na imposição da multa isolada, relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, exige-se da autoridade lançadora a demonstração da ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo, não fazendo qualquer referência a exigência de comprovação de dolo, fraude ou simulação. Correta a imputação de multa isolada de 150% quando o contribuinte declara em GFIP possuir créditos oriundos de ação judicial sem trânsito em julgado, o que revela não haver direito líquido e certo à compensação e atesta a falsidade da declaração.

Abaixo reproduzo destaques do referido acórdão da CSRF.

Entendo que para aplicação da multa isolada prevista no dispositivo acima é irrelevante a existência de dolo específico do contribuinte na prática de ato ilícito, bastando apenas a comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Isto porque, em nenhuma passagem do dispositivo legal em comento, o legislador atribuiu qualquer necessidade de comprovação de dolo.

Percebe-se que a legislação acima transcrita não condiciona a aplicação da multa à existência de ilícito praticado. Deste modo, para caracterizar a aplicação da multa, basta que se comprove a falsidade da declaração apresentada, ou seja, a inexistência de direito “líquido e certo” à compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

(...)

Deste modo, sendo comprovado que foi inserido na GFIP informação absolutamente divergente da realidade, ainda que não seja comprovado o dolo específico do agente na realização desta conduta, resta caracterizada a ocorrência da falsidade de declaração de compensação.

Isto porque a compensação é uma modalidade de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional (“CTN”), a qual autoriza que o contribuinte utilize créditos líquidos e certos em face da fazenda pública para satisfazer débitos vencidos ou vincendos, conforme determina o artigo 170 do CTN, que assim dispõe:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Percebe-se do panorama legislativo exposto, que o instituto da compensação, por um lado, autoriza o contribuinte a extinguir os créditos tributários por ele devidos, sob condição de posterior homologação pela Fazenda Pública mas, em contrapartida, autoriza ao Fisco, no caso de compensação considerada indevida ou incorreta, negar sua homologação e proceder à cobrança dos débitos indevidamente compensados.

Deste modo, apenas poderão ser objeto de compensação os créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Ademais, diferentemente da multa de ofício e da multa de mora, a citada multa isolada por falsidade na compensação não busca penalizar a ausência de arrecadação do tributo (como o é a multa de ofício), tampouco a arrecadação a destempo (papel da multa de mora), mas sim sancionar a utilização indevida do efeito extintivo das compensações, coibindo a utilização indevida deste mecanismo por parte dos contribuintes.

Por todo o exposto, também não há como acolher as alegações de indevida restrição ao legítimo direito de compensação da recorrente, ou de ocorrência de *bis in idem*.

A não ocorrência do *bis in idem* está bem explicada no final do voto reproduzido do acórdão da CSRF nº 9202-011.644, no qual didaticamente explica as diferenças entre multa de ofício, multa de mora, e a multa isolada aqui aplicada.

Quanto a não ocorrência de restrição de direito, embora também já demonstrado, adiciono os argumentos do acórdão *a quo*, os quais acolho como razão de decidir:

Ressalto que não se trata, como afirma o contribuinte, de uma “indevida restrição ao legítimo direito de compensação”. Ao contrário, analisar a compensação e reprimir abusos não retira do contribuinte a possibilidade de exercer a compensação nos ditames legais, isto é, utilizando crédito certo quanto à sua existência (no caso dos autos não era porque o contribuinte não era optante

da CPRB), e líquido quanto à sua dimensão quantitativa. Além disso, reprimir abusos confere maior legitimidade e segurança aos contribuintes que, de boa fé e cômicos de seus deveres tributários, promovem a compensação corretamente, sem “apostar” no decurso do tempo como forma de planejamento tributário.

Pelo exposto, não assiste razão ao recorrente quanto a não aplicação da multa isolada e inexistência de falsidade.

3 CONCLUSÃO

Voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação de inconstitucionalidade e do pedido de sobrestamento. Na parte conhecida, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa