



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11624.720009/2020-71</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2401-012.364 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 8 de outubro de 2025                                 |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | TOTAL LINHAS AÉREAS S.A                              |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

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.

A validade da opção pelo regime da CPRB não pode ficar condicionada ao pagamento tempestivo da competência janeiro ou da primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, pois o § 13 do artigo 9º da Lei nº 12.546 de 2011 não estabelece expressamente a tempestividade do pagamento inicial. A manifestação inequívoca do contribuinte deve ser considerada com base nas declarações por ele prestadas por meio da DCTF ou da DCTFWeb, instrumento que constitui o crédito tributário e torna o declarante responsável pelo débito confessado. Nesse sentido, 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.

**NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.**

Não se verifica nulidade no procedimento fiscal que apresenta fundamentação legal e permite ao recorrente entender perfeitamente a exigência fiscal e apresentar impugnação e recurso.

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF Nº 28.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 8 de outubro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Marcio Henrique Sales Parada** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Miriam Denise Xavier** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Elisa Santos Coelho Sarto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Leonardo Nunez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

**RELATÓRIO**

Em desfavor do contribuinte recorrente foi lavrado Auto de Infração (fl. 2) relativo a Contribuição Previdenciária patronal, nos períodos 01/2016 a 13/2016, no valor de R\$ 3.430.626,73, acrescido de juros de mora e multa proporcional de 75% (demonstrativo na fl. 6). O lançamento abrange dois estabelecimentos do contribuinte.

Por entender-se pela existência, em tese, de crime contra a ordem tributária, foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais.

No Relatório Fiscal (fl. 8 e ss.), narra a autoridade fiscal que:

(...) trata de informações indevidas prestadas em GFIP no tocante a compensações de contribuições previdenciárias patronais (CPP) realizadas e declaradas pelo contribuinte sob justificativa de corresponderem a ajustes (reduções) decorrentes de opção pelo regime substitutivo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB). Tais ajustes foram efetuados sem o devido amparo legal (..)

O Relatório (fl. 11/12) explica que, iniciada a ação fiscal:

(...) entre os documentos apresentados **não constou a comprovação de pagamento** do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) referente à CPRB na competência 01/2016 no prazo de vencimento. Tal pagamento corresponde à manifestação formal e legal do contribuinte quanto à opção pelo regime substitutivo (e facultativo) da CPP pela CPRB.

(...) com a entrada em vigor da lei nº 13.161/2015, o regime de substituição da CPP pela CPRB passou a ser facultativo, **devendo o contribuinte interessado formalizar a respectiva opção por meio do pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta de janeiro de cada ano**, tornando-se esta opção irretratável para todo o ano-calendário. (destaquei)

Concluiu a autoridade fiscal que (fl. 13):

A fiscalizada **não formalizou a opção pela CPRB mediante o pagamento no prazo de vencimento** da contribuição incidente sobre a receita bruta do mês de janeiro/2016. Por isso permaneceu obrigada ao recolhimento das contribuições previdenciárias patronais (CPP) incidentes sobre a folha de pagamento.

As compensações declaradas em GFIP correspondentes a ajustes (reduções) dessas contribuições (CPP) não têm suporte legal e não produzem efeitos em relação ao tributo ora lançado. Os valores dessas compensações estão lançados no presente PAF. Também **não produzem efeitos em relação ao tributo ora lançado a informação de valores devidos de CPRB em Declarações de Débitos e Créditos de Tributos Federais – DCTF**, bem como seu pagamento extemporâneo ou qualquer forma de parcelamento. (destaquei)

O contribuinte apresentou impugnação ao lançamento (fl. 121) que foi analisada pela DRJ/SDR (Acórdão na fl. 197). O Acórdão de 1ª instância, em suma, dispôs que:

- a) Não havia nulidade no procedimento fiscal;
- b) A opção pelo regime da contribuição previdenciária sobre a receita bruta para os anos de 2016 e seguintes deve ocorrer por meio de pagamento, realizado no prazo de vencimento, da contribuição relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada. Não é admitido recolhimento em atraso;
- c) A declaração de créditos tributários a título de CPRB nas DCTF e a inclusão da dívida fiscal relativa à CPRB em parcelamento não suprem a exigência legal do pagamento tempestivo da contribuição para a manifestação da opção;
- d) O aproveitamento de valores recolhidos a título de CPRB pelo sujeito passivo submete-se ao procedimento específico de restituição ou compensação regrado pela legislação de regência da época do pedido;

- e) A CPP não se confunde com a contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta (CPRB), tributo ao qual se refere o crédito alegado pelo contribuinte, ainda que em regime substituto ao incidente sobre a folha de pagamento;
- f) Nos lançamentos de ofício, será aplicada multa de ofício de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição;
- g) A instância administrativa não é competente para se manifestar sobre a inconstitucionalidade da legislação tributária;
- h) Não cabe manifestação sobre a representação fiscal para fins penais.

Regularmente cientificado dessa decisão em 10/08/2020, pela abertura dos documentos digitais na caixa de domicílio tributário eletrônico (fl. 219), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 09/09/2020, conforme registro da Unidade preparadora (fl. 222 e 247).

Em sede de recurso, apresenta as seguintes razões:

- a) Não se deve travar uma “batalha” pela nomenclatura, mas se o auto de infração não pode ser considerado nulo, ele é ilegal e deve ser “cancelado, extinto, anulado” e com ele a indevida exação;
- b) Amparada em previsão legal, em relação ao período de 2016, a Recorrente efetuou a opção pelo regime da CPRB, conforme se depreende da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF;
- c) Ocorre que em razão das dificuldades financeiras, os valores da CPRB relativos às competências de janeiro a abril de 2016 foram objeto de parcelamento<sup>1</sup>. Frise-se: parcelamento da CPRB e não da contribuição patronal sobre a folha – CPP;
- d) Os débitos de CPRB relativos às competências de maio a novembro de 2016 foram objeto de outro parcelamento<sup>2</sup>;
- e) Posteriormente, aderiu ao Programa de Regularização Tributária – PERT e optou por migrar, dentre outros, os débitos que eram objeto dos parcelamentos ordinários acima referidos;
- f) Em relação à competência de dezembro de 2016, a Recorrente promoveu o seu pagamento (CPRB) por meio de DARF<sup>3</sup>;
- g) Também prestou as informações necessárias nas GFIP, a fim de promover os ajustes de contribuição previdenciária patronal (CPP) decorrentes de opção pelo regime substitutivo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB);

<sup>1</sup> Parcelamento Ordinário nº 18042-720.385/2016-70.

<sup>2</sup> Parcelamento Ordinário nº 18042-720.004/2017-33.

<sup>3</sup> Código de receita nº 2985, no valor total de R\$ 260.280,77.

- h) Assim sendo, a autuação está em conflito com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade;
- i) Diz que a Lei nº 13.161/2015, que alterou a Lei nº 12.546/2011, e a Instrução Normativa nº 1.597, de 2015, que a regulamenta, dizem que a opção pela CPRB deve ser feita mediante o pagamento relativo a janeiro, mas não dizem que esse pagamento tem que ser realizado pontualmente;
- j) No presente caso, não houve pagamento no prazo, mas o débito foi incluído em parcelamento que está sendo integralmente cumprido;
- k) Subsidiariamente, caso mantido o lançamento e a decisão de primeiro grau, se requer que seja deduzido do crédito tributário o valor da CPRB já liquidada mediante compensação ou parcelamento, evitando-se assim cobrança em duplicidade da contribuição previdenciária;
- l) Inexistência de crime tributário e não configuração de omissão ou declaração falsa;
- m) Necessária redução da multa aplicada, de 75% para 50%, prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, em homenagem aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco.

PEDE reconhecimento da nulidade do auto de infração e que seja afastada a configuração de crime tributário, apontado pela autoridade fiscal. Alternativamente, que sejam compensados os valores já pagos a título de CPRB e que a multa aplicada seja reduzida para 50%.

É o Relatório.

## VOTO

Conselheiro **Marcio Henrique Sales Parada**, Relator

### **Admissibilidade.**

O recurso apresentado é tempestivo e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

### **Nulidades.**

Não se verifica nulidade no procedimento fiscal que apresenta fundamentação legal e permite ao recorrente entender perfeitamente a exigência fiscal e apresentar impugnação e recurso. De acordo com o art. 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula as normas do processo administrativo fiscal:

Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O Relatório Fiscal, conforme relatado, contém todos os elementos necessários à compreensão do procedimento e da exigência e o Julgador de 1ª instância também foi bastante específico, permitindo ao recorrente contraditar todo o ali disposto.

Estão indicados no auto de infração/relatório fiscal os elementos da obrigação tributária (período, fato gerador, base de cálculo, alíquotas) e os respectivos enquadramentos legais, bem como os motivos para o não reconhecimento de pagamentos efetuados pelo contribuinte, na apuração do auto de infração.

Assim, rejeita-se a preliminar de nulidade do auto de infração.

### **Mérito.**

No mérito, a questão a ser resolvida é se a declaração em DCTF e pagamentos efetuados a destempo, posteriormente e na forma de processo de parcelamento, seriam competentes para formalizar a opção pelo regime de pagamento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB).

Isso porque reconheceu o Julgador de 1ª instância que (fl. 205):

Portanto, em 15/07/2016, o contribuinte **requereu o parcelamento da CPRB, inclusive do mês de janeiro de 2016**, transferiu essa dívida em 29/08/2017 para o parcelamento especial (PERT) e atualmente ainda está pagando o débito parcelado. (destaquei)

A autoridade julgadora recorrida citou a Solução de Consulta Interna nº 14, de 2018, da Coordenação Geral de Tributação (Cosit) da Receita Federal (RFB), para concluir que (fl. 206):

(...) o posicionamento da RFB, cristalizado no conteúdo da mencionada SCI nº 14/2018, é de que a declaração e o parcelamento não são eficazes para demonstrar a opção do contribuinte pelo regime da CPRB. Logo, devem ser glosados os ajustes realizados pelo contribuinte no campo “Compensação” das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) de cada uma das competências do ano de 2016, incluindo o 13º salário.

A declaração de créditos tributários a título de CPRB nas DCTF e a inclusão da dívida fiscal relativa à CPRB em parcelamento não suprem a exigência legal do pagamento tempestivo da contribuição para a manifestação da opção.

Porém, a própria Cosit/RFB reformou seu entendimento na Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 27 de maio de 2022, assim ementada:

Origem: Subsecretaria de Arrecadação, Cadastros e Atendimento - Suara

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO REGIME SUBSTITUTIVO. PROCEDIMENTOS E LIMITAÇÕES.

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (2) **apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo – atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP).**

**Ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB.**

Uma vez instaurado o procedimento fiscal, **caso seja constatada a ausência de apuração, confissão ou pagamento de CPRB**, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos.

**Fica reformada a Solução de Consulta Interna Cosit nº 14, de 2018.**

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, arts. 7º a 9º. **(Destaquei)**

Assim, está atualmente diferente o entendimento da RFB, divergindo do entendimento da autoridade fiscal que fora expresso no Relatório elaborado em 2020, quando disse que (fl. 13):

Inexiste, na lei ou na instrução normativa da RFB que a regulamenta, qualquer outra possibilidade de formalização desta opção, nem tampouco nada que autorize interpretação extensiva dessa lei. Por isso **irrelevante para a formalização de tal opção a inclusão pelo sujeito passivo de CPRB em suas Declarações de Débitos e Créditos de Tributos Federais – DCTF, bem como seu pagamento extemporâneo ou qualquer forma de parcelamento. (destaquei)**

Por outro lado, verifica-se que não há controvérsia sobre o fato de o contribuinte realmente ter apresentado declarações com sua opção pelo regime substitutivo da CPRB e ter incluído os débitos em processos de parcelamento que vinham sendo quitados.

Ademais, extrai-se do Relatório Fiscal (fl. 8) que a ação fiscal teve início em 18/02/2020 com a ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal e compreendeu o período fiscalizado de 01/2016 a 12/2016. Portanto, ao iniciar-se a ação, já havia sido entregue a declaração com a opção e efetuados os parcelamentos.

Na jurisprudência recente deste Conselho:

**Acórdão 2102-003.495**, Sessão de 03 de outubro de 2024

Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2018



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. A validade da opção pelo regime da CPRB não pode ficar condicionada ao pagamento tempestivo da competência janeiro ou da primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, pois o § 13 do artigo 9º da Lei nº 12.546 de 2011 não estabelece expressamente a tempestividade do pagamento inicial, e a manifestação inequívoca do contribuinte deve ser considerada com base nas declarações por ele prestadas por meio da DCTF ou da DCTFWeb, instrumento que constitui o crédito tributário e torna o declarante responsável pelo débito confessado. Nesse sentido, 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.

**Acórdão 2401-010.518**, sessão de 09 de novembro de 2022

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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. 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.

No mesmo sentido, os Acórdãos 2201-011.841, 2402-012.796 e 2302-003.847.

A não fixação de prazo para o pagamento da competência de janeiro, pelo regime substitutivo, aliás, é o que realmente se pode depreender da leitura do Art. 9º, § 13, da Lei nº 12.546, de 2011, com alterações promovidas pela Lei nº 13.161, de 2015:

§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano calendário.

### **Representação Fiscal para Fins Penais.**

Entendendo pela existência, em tese, de crime contra a ordem tributária, enquadrado na Lei nº 8.137, de 1990, a autoridade fiscal lavrou a respectiva representação, contra a qual se insurge, também, o recorrente.

Contudo, neste julgamento, precisamos observar a Súmula CARF nº 28:

**Súmula CARF nº 28**



O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

**Conclusão.**

Ante o acima exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar-lhe provimento para cancelar o lançamento fiscal.

*Assinado Digitalmente*

**Marcio Henrique Sales Parada**