



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11634.720164/2018-54</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.422 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>RECORRIDA</b>	A YOSHII ENGENHARIA E CONSTRUCOES LTDA

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. APTIDÃO DE UM DOS PARADIGMAS. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando um dos dois paradigmas se apresenta apto e se observa o atendimento dos pressupostos processuais e regimentais.

APROVEITAMENTO DE VALORES RECOLHIDOS. IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO QUANTO AO MONTANTE DEVIDO APURADO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS RECOLHIDAS COM BASE NA RECEITA BRUTA (CPRB) CONSIDERADAS INDEVIDAS PELA AUTORIDADE LANÇADORA QUE ENTENDE CORRETO A EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA FORMA ORDINÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS E OUTRAS REMUNERAÇÕES A QUALQUER TÍTULO. ABATIMENTO DO QUE FOI RECOLHIDO. POSSIBILIDADE E DEVER LEGAL QUE NÃO SE CONFUNDE COM O INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. DEDUÇÃO COMO MEIO DE IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO A SER TRATADO NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MERO CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO MONTANTE DEVIDO. REVISÃO, CORREÇÃO, RETIFICAÇÃO E EXIGÊNCIA NO ÂMBITO DE COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE LANÇADORA.

O aproveitamento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta relativamente ao período fiscalizado não se confunde com o instituto da compensação tributária, que, como sabido, é regida e submete-se a toda uma sistemática própria prescrita nos termos e condições da legislação tributária de regência.

O aproveitamento (ou abatimento) é meio de impugnação do lançamento de ofício a ser tratado no contencioso administrativo fiscal. A pretensão é

de correta aplicação do critério de apuração do montante devido, podendo, também, ser conhecido como abatimento ou dedução, não se confundindo com a compensação tributária, que é objeto de procedimento próprio.

É da competência da autoridade lançadora, inclusive sendo dever de ofício vinculado e obrigatório, a revisão, a correção e a retificação de declarações do contribuinte – em amplo poder de fiscalizar e corrigir a conduta deste –, e, ainda, a constituição da exigência da obrigação tributária. Todas essas medidas podem se verificar no lançamento de ofício e, uma vez notificado o sujeito passivo, este pode impugnar pontos do procedimento que entenda equivocados, inclusive o não aproveitamento ou abatimento ou dedução dos valores recolhidos, ainda que declarados e recolhidos sob outros títulos e códigos quando a motivação do lançamento identifica tais situações e fundamenta um objetivo do contribuinte de pôr em erro a autoridade fiscal que explica os fatos efetivamente ocorridos e procede com o lançamento. A lógica da autuação fiscal condiciona e motiva o aproveitamento como critério de apuração do montante devido para redução dos valores já recolhidos.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda nacional e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencida a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, que dava provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Mário Hermes Soares Campos.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

**RELATÓRIO**

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 2.257/2.276) — com fundamento legal no inciso II do § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 2.280/2.285) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 13/09/2022, pela 2.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção, que negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário para aproveitar os valores recolhidos a título de CPRB (Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita Bruta), consubstanciada no **Acórdão n.º 2402-010.727** (e-fls. 2.220/2.255), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“Aproveitamento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta no período fiscalizado na apuração / determinação das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários objeto do presente processo administrativo”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

**EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

(...)

CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA.

A pessoa jurídica pode ou deve, conforme o período de ocorrência dos fatos geradores, apurar contribuições patronais incidentes sobre a receita bruta, em substituição à contribuição patronal de 20% incidente sobre a remuneração de empregados e contribuintes individuais, somente relativamente às atividades e produtos para as quais a legislação tributária preveja tal possibilidade.

(...)

APROVEITAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS RECOLHIDAS. POSSIBILIDADE QUE NÃO SE CONFUNDE COM O INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O mero aproveitamento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta relativamente ao período fiscalizado não se confunde com o instituto da compensação tributária, que, como sabido, é regida e submete-se a toda uma sistemática própria prescrita nos termos e condições da legislação tributária de regência.

**DISPOSITIVO:** Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso

voluntário, determinando-se o abatimento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta no período fiscalizado.

Em face do acórdão recorrido foi interposto embargos de declaração pelo contribuinte (e-fls. 2.306/2.319), porém foram rejeitados (e-fls. 2.379/2.390).

### Dos Acórdãos Paradigmas

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuinte, consubstanciada no **Acórdão n.º 203-12.277**, Processo n.º 10073.000558/2005-16 (ementa na íntegra, e-fls. 2.270/2.271), cujo aresto, datado de 18/07/2007, contém a seguinte ementa no essencial:

#### Ementa do acórdão Paradigma (1)

(...)

COFINS. BASE DE CÁLCULO. PERÍODOS DE APURAÇÃO DE 02/2002 A 06/2004. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. LEI Nº 9.718/98, ART. 9º, INCLUSÃO.

Nos termos dos arts. 9º da Lei nº 9.718/98 e 30 da MP nº 2.158-35/2001, as variações cambiais ativas são incluídas na base de cálculo da Cofins e do PIS/Faturamento a partir de fevereiro de 1999; devendo ser apropriadas pelo regime de caixa ou de competência, à opção do contribuinte e desde que adotado o mesmo regime para a Cofins, o IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. RITO PRÓPRIO. IMPOSSIBILIDADE DO SEU EMPREGO COMO MEIO DE CONTESTAÇÃO A LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Não serve a compensação como meio de contestação a lançamento de ofício, sendo que eventuais excessos de recolhimentos devem ser aproveitados pelo contribuinte por meio de procedimento próprio, em vez de empregados para redução dos valores lançados.

Recurso não conhecido em parte e negado na parte conhecida.

Referido acórdão foi levado posteriormente para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, porém não houve reforma, sendo o recurso não conhecido por força da renúncia da instância administrativa por judicialização do assunto (Acórdão n.º 9303-000.874, de 27/04/2010).

Também, indicou-se como paradigma decisão da 1.ª Turma Ordinária da 3.ª Câmara da 2.ª Seção, consubstanciada no **Acórdão n.º 2301-006.702**, Processo n.º 11516.724358/2017-94 (ementa na íntegra, e-fls. 2.271/2.272), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

#### Ementa do acórdão Paradigma (2)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2013, 2014

(...)

CONTRIBUIÇÃO RECOLHIDA COM BASE NA RECEITA BRUTA. COMPENSAÇÃO.

Descabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos se o objeto lide é o lançamento, e não a sua liquidação.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. CPRB. INCORPORADORAS DE OBRAS. VEDAÇÃO.

As empresas incorporadoras que também constroem das edificações por elas incorporadas, não fazem jus à desoneração prevista na Lei 12.546/2011 alterada pela Lei 12.844/2013.

(...)

### **Do resumo processual antecedente ao recurso especial**

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 1.187/1.275), após notificado em 07/11/2018, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 1.139/1.158).

O lançamento se efetivou por meio de Auto de Infração, relativo às contribuições previdenciárias, nas competências de 01/2014 a 13/2015. Foram lançadas contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n.º 8.212 incidentes sobre o salário de contribuição dos segurados empregados e contribuinte individual, declarados nas GFIP, no período de 01/2014 a 12/2015, inclusive o décimo terceiro salário.

Consta que a fiscalização concluiu que o contribuinte não se sujeita à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, conforme previsto no inciso IV do art. 7º da Lei n.º 12.546/2011 (*em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n.º 8.212*).

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão n.º 02-92.931 - 8ª Turma da DRJ/BHE (e-fls. 1.868/1.898), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte os pedidos deduzidos na impugnação para reduzir a multa de 150% para 75%.

Assentou que os recolhimentos eventualmente efetuados pela autuada se deram com base na aplicação equivocada, de sua parte, da Lei n.º 12.546, de 2011 (que trata da CPRB), não podendo ser aproveitados os recolhimentos indevidos (de CPRB), pois não cabe a autoridade lançadora substituir o contribuinte no exercício do direito de compensar em procedimento próprio e diverso ou de solicitar a restituição de valores pagos indevidamente recolhidos com equívoco. Cabe a autoridade lançadora exclusivamente constituir o crédito das rubricas não declaradas e não recolhidas que são legítimas ao Fisco de acordo com o dever de recolher sobre a Folha de salários e demais remunerações a qualquer título.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 1.911/2.036), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

#### **Do contexto da análise de Admissão Prévia**

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 4.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com os paradigmas preteritamente citados, assim estando indicada a matéria para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Houve interposição de recurso especial pelo contribuinte (e-fls. 2.401/2.424), conquanto não admitido (e-fls. 2.493/2.500). Também, houve interposição de agravo (e-fls. 2.516/2.529), porém foi rejeitado (e-fls. 2.538/2.541).

#### **Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida**

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelecer o lançamento sem abatimento ou aproveitamento da CPRB. Compensação ou restituição devem ser tratados em processo autônomo e não fazem parte do contencioso administrativo fiscal em que se impugna lançamento de ofício lavrado por autoridade fiscal lançadora no âmbito de sua competência vinculada e obrigatória.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas informados alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) **“Aproveitamento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta no período fiscalizado na apuração / determinação das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários objeto do presente processo administrativo”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois não pode haver compensação em processo de controle de legalidade, de lançamento de ofício. O processo de compensação tangencia procedimento próprio e rito particular diferenciado.

Sustenta ser equivocado concluir, como fez o Colegiado recorrido, que estando o sujeito passivo submetido à exigência das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n.º 8.212, este possa se utilizar dos recolhimentos efetuados a título de CPRB para dedução do montante devido no lançamento de ofício impugnado em contencioso administrativo fiscal instaurado.

Aduz que o erro no recolhimento que se deu a título de CPRB deve ser objeto de compensação em processo autônomo e independente, inclusive sujeito a prazo específico para restituir ou compensar, com dever de atenção do contribuinte.

### **Das contrarrazões**

Em contrarrazões (e-fls. 2.361/2.377) a parte interessada (Contribuinte), se manifesta pelo não conhecimento do recurso, uma vez que não se impugnou a conclusão do acórdão recorrido no sentido que não se trataria de compensação, mas de aproveitamento.

As razões da União tratam como se fosse compensação, porém sem infirmar a tese fática da natureza jurídica que se apresenta de aproveitamento no acórdão recorrido.

No mérito, reiterou as razões colacionadas nos autos quanto as suas manifestações, especialmente argumenta que não pretende compensar, mas abater, aproveitar e corretamente ver apurado o montante do tributo devido, dado o procedimento de revisão e lançamento pela autoridade lançadora, que deveria ter deduzido os recolhimentos de rubricas de contribuições que se relacionam com os fatos reportados na motivação do próprio lançamento, que revisou os procedimentos e procedeu com o lançamento do que entendia ser o correto.

Alega que deve haver respeito ao princípio da moralidade administrativa e eficiência, além de outros princípios do direito tributário e administrativo, uma vez que ocorreu o pagamento a menor da contribuição previdenciária, que permitiu à fiscalização exigir a diferença entre o valor que ela considera devido (na forma prevista no art. 22 da Lei nº 8.212 – recolhimento sobre Folha de Salários e demais remunerações a qualquer título) e o valor que foi pago sob a forma de CPRB.

Advoga, em suma, que deve se realizar a apropriação dos valores e abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

Invoca, como meio legal e não exclusivamente principiológico, o § 3º do art. 150 do CTN. Posteriormente, menciona ainda os §§ 1º e 2º também do mesmo dispositivo. Por analogia, cita a Súmula CARF n.º 76. Assevera que o caso dos autos não trata de compensação, o que sequer teria sido infirmado em contexto fático pela União. Diz se tratar a questão jurídica de mero critério de apuração do montante devido, para fins de lavratura do auto de infração.

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

**Encaminhamento para julgamento**

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

**VOTO**

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

**Da análise do conhecimento**

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARF n.º 2402-010.727**, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com os seus respectivos paradigmas:

**(i) Matéria: “Aproveitamento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta no período fiscalizado na apuração / determinação das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários objeto do presente processo administrativo”**

**(i) Paradigma (1): Acórdão 203-12.277**

**(i) Paradigma (2): Acórdão 2301-006.702**

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria previamente admitida, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a

todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, **ao menos em relação a um dos paradigmas (2301-006.702), sendo caso de conhecê-lo. Em relação ao outro paradigma (203-12.277), entendo que ele não se presta a justificar a divergência por ausência de similitude fática. Explico.**

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto em plenitude como integrativo (*§ 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69*), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Primeiro, explico o porquê do paradigma **203-12.277 não** se prestar a comprovar o dissídio jurisprudencial.

Muito bem. Referido paradigma não é apto a comprovar a controversa questão jurídica interpretativa destes autos, haja vista que **inexiste similitude fática** entre ele (paradigma) e o acórdão recorrido.

O caso fático do paradigma (203-12.277) são variações cambiais ativas que não foram incluídas na base de cálculo da COFINS. Lá se discutia a inclusão, ou não, na base de cálculo da COFINS e em que momento, da variação cambial positiva. Ainda, e relacionado ao fato anterior, também havia um debate sobre a diferença lançada em dezembro de 2002 no sentido de que a autoridade fiscal não teria considerado o recolhimento a maior relativo ao período de apuração de janeiro de 2003, que corresponderia à diferença lançada em dezembro de 2002, quando, de acordo com planilha, a diferença lançada pela fiscalização, em dezembro de 2002, corresponderia exatamente ao valor declarado a maior pela contribuinte em janeiro de 2003. A decisão, para o segundo ponto, compelia o contribuinte ao dever de requisitar a restituição em autos próprios, não sendo possível o aproveitamento naquele caderno processual de contencioso administrativo fiscal.

O caso pode parecer, pela conclusão jurídica, ser similar ao presente processo, porém não é assim. Veja-se que o contexto de fato é bem diferente.

Nos fatos destes autos temos recolhimentos de CPRB com pretensão de extinguir crédito tributário a título de contribuições previdenciárias, enquanto a autoridade lançadora aduz que não se pode, pela atividade do contribuinte, recolher CPRB, sendo o correto recolher as contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e outras remunerações a qualquer título, na forma dos incisos I e III do art. 22 da Lei n.º 8.212.

Lá temos situação de variações cambiais positivas e o tributo é a COFINS. Ademais, os fatos geradores daquele processo antecedem a criação da própria CPRB, que só vai ser originalmente instituída pela Medida Provisória n.º 540, em 2011 e, posteriormente, pela Lei n.º 12.546, de 2011, com diversas posteriores alterações.

Portanto, os fatos são desconexos. Ainda que vá haver uma identidade de divergência em conclusão jurídica sobre o aproveitamento, a similitude precisa ser fática e jurídica e não apenas e exclusivamente jurídica.

Logo, o paradigma **203-12.277** não se presta a comprovar o dissídio.

Em relação ao segundo paradigma (**2301-006.702**), este se presta para deliberação.

Mencionado paradigma é apto a comprovar a divergência interpretativa, pois guarda identidade fática e jurídica.

Os casos fáticos-jurídicos estão no âmbito de fiscalização de contribuições previdenciárias nas quais houve recolhimentos de CPRB e a fiscalização entendeu que os recolhimentos devem se dar pela folha de salários e outras remunerações a qualquer título, sendo que no acórdão recorrido se determinou o aproveitamento dos valores recolhidos a título de CPRB, enquanto no acórdão paradigma se entendeu que descabe ao julgador administrativo a homologação, liquidação ou autorização de compensação e não aceitou deduzir a CPRB.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Outrossim, observo o atendimento dos demais requisitos regimentais.

Logo, pelo paradigma **2301-006.702**, a divergência restou demonstrada.

Por isso, deve ser conhecido o recurso especial, haja vista este segundo paradigma se apresentar apto e se observar o atendimento dos pressupostos processuais e regimentais.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência pelo paradigma **2301-006.702**.

#### Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

**- “Aproveitamento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta no período fiscalizado na apuração / determinação das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários objeto do presente processo administrativo”**

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, o que seria extraído do precedente acolhido como paradigma.

O caso está detalhadamente relatado alhures.

Pode-se resumir a temática em discussão como sendo matéria atinente ao **“aproveitamento de valores já recolhidos”**.

Este Colegiado, em nova composição, com alguma ligeira distinção de membros, vem, em casos recentes, **tratando sobre o “Aproveitamento”, inclusive enfrentando o debate sobre sua identidade ou não com o instituto da “Compensação”**.

Veja ou outra os casos fáticos analisados guardam distinção e pela particularidade de cada situação, quando isso ocorre, o Colegiado tangencia solução diversa sobre o aproveitamento, a depender do racional aplicado.

Nos acórdãos ns.º 9202-011.353 (Processo n.º 15586.720629/2014-17), 9202-011.208 (Processo n.º 12448.731372/2014-15), 9202-011.161 (Processo n.º 11060.723259/2016-18) e 9202-011.117 (Processo n.º 16004.720356/2016-39), este Colegiado debateu a possibilidade, ou não, de **“aproveitamento”** de tributos pagos na pessoa jurídica (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS) quando há a reclassificação da receita da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física (IRPF), sendo esta uma controladora daqueloutra (ou requalificação da sujeição passiva da PJ para a PF). Apesar de meu voto pelo aproveitamento integral, a maioria da Turma (**7x1 – Pelo não aproveitamento**) compreendeu, em resumo, não ser possível o aproveitamento, pois seria necessário um processo autônomo de compensação, não haveria identidade de pessoas (*princípio da entidade*), nem identidade de espécies tributárias, tampouco haveria fundamento legal para o aproveitamento. Sendo assim, restaria apenas a compensação em autos específicos e a ser formulada exclusivamente pela pessoa jurídica. Apresentei declaração de voto, especialmente aduzindo a existência sim de fundamentos legais para o aproveitamento, sem confundi-lo com a compensação ou restituição, com diversas normas legais, dentre as quais, os §§2º e 3º do art. 150 do CTN (conferir a declaração de voto juntada nos acórdãos ns.º 9202-011.353, 9202-011.208, 9202-011.431 e 9202-011.427).

A título informativo, ainda sobre aproveitamento para fins de dedução em critério de apuração do montante devido em lançamento de ofício, após precedente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão n.º 9101-002.483), juntamente com outros julgados, aprovou-se a Súmula CARF n.º 176, segundo a qual: *“O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva [da PF para a PJ] na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos.”* O enunciado é vinculante para toda a Administração por força da Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021. Nela se verifica não se exigir a identidade plena de pessoas (*não exige a plena observância do princípio da entidade; não se exige recolhimentos próprios*), sendo necessário apenas que o recolhimento guarde identidade na lógica do lançamento, de modo que a motivação do ato seja a condicionante para o aproveitamento.

No acórdão n.º 9202-011.358 (Processo n.º 10920.007443/2008-69), por sua vez, este Colegiado debateu a possibilidade, ou não, de **“aproveitamento”** de tributos pagos na sistemática do SIMPLES por interposta pessoa jurídica que se declarava empregadora de segurados empregados quando a fiscalização indica como verdadeira empregadora uma outra pessoa jurídica, a qual veio a ser autuada e não se sujeita ao regime diferenciado do SIMPLES. A

despeito de meu voto pelo aproveitamento integral, que convergiu com o voto da relatoria, a maioria da Turma (**6x2 – Pelo não aproveitamento**) compreendeu, em resumo, não ser possível o aproveitamento, pois seria necessário um processo autônomo de compensação, não haveria identidade de pessoas (*princípio da entidade*) e tampouco haveria fundamento legal para o aproveitamento. Apresentei declaração de voto aduzindo a existência sim de fundamentos legais para o aproveitamento, sem confundi-lo com a compensação ou restituição, a teor especialmente dos §§ 2º e 3º do art. 150, art. 149, caput, V e VII, e art. 147, caput, § 2º, todos do CTN (conferir declaração de voto no acórdão n.º 9202-011.358).

No acórdão n.º 9202-010.945 (Processo n.º 13971.722005/2011-12), doutro lado, este Colegiado debateu a possibilidade, ou não, de “**aproveitamento**” de tributos pagos na sistemática do SIMPLES pela própria contribuinte (*respeito ao princípio da entidade*) que é excluída da sistemática favorecida. A decisão foi **unânime** entendendo por aplicar a **Súmula CARF n.º 76**, no sentido de que “[é] devida a dedução no lançamento de ofício de contribuições previdenciárias de eventuais recolhimentos efetuados no âmbito do Simples Nacional ou Federal, observando-se a natureza do recolhimento e os períodos de apuração.” Há entendimento no Colegiado de que a Súmula CARF n.º 76 só se aplica quando houver identidade plena da pessoa (*os recolhimentos devem ser recolhimentos próprios*).

Noutro vértice, no acórdão n.º 9202-011.315 (Processo n.º 15504.727233/2018-97), este Colegiado debateu a possibilidade, ou não, de “**aproveitamento**” da CPRB paga pela própria pessoa jurídica que veio a ser autuada por entender a fiscalização que não cabe recolhimento de CPRB a título de contribuições previdenciárias substitutivas, mas sim o recolhimento sobre a folha de salários e demais remunerações a qualquer título. Com meu voto pelo aproveitamento integral, em convergência com a relatoria, a maioria da Turma (**7x1 – Para aproveitar**) compreendeu, em resumo, ser sim possível o aproveitamento, pois o recolhimento indevido da contribuição patronal sobre a folha de pagamentos poderia ser deduzido da CPRB por se tratar de créditos da própria pessoa jurídica (*princípio da entidade*), ademais a CPRB ou a contribuição sobre a folha de salários são, ambos, créditos de contribuições previdenciárias, guardando identidade na espécie tributária, sendo a CPRB uma mera contribuição de base substitutiva.

Muito bem.

O caso destes autos trata da última hipótese, na qual este Colegiado já entendeu, em recente pronunciamento (*em 18/06/2024, Acórdão n.º 9202-011.315*), pelo aproveitamento dos valores recolhidos a título de CPRB no *lançamento de ofício* de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos, quando a autoridade lançadora afasta os atos do sujeito passivo de declarar e recolher as contribuições previdenciárias pela CPRB.

Tenho em mente que o correto é o **aproveitamento** não se confundindo este com o instituto jurídico da compensação. Não é caso de compensar, mas sim de proceder com mero critério adequado de apuração do montante devido.

Observe-se que a autoridade lançadora, no âmbito de sua atividade vinculada e obrigatória (CTN, art. 142, parágrafo único), tem, dentre vários deveres, o dever legal de determinar a matéria tributável e calcular o montante devido (CTN, art. 142, caput), ademais procede, na maior parte das vezes, com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato (CTN, art. 147, caput; combinado com o art. 150, caput, por ser lançamento por homologação), sendo que a autoridade lançadora deve retificar de ofício erros constatados na verificação fiscal (CTN, art. 147, §2º), especialmente quando comprove omissão ou inexatidão, por parte do contribuinte, no exercício da atividade de lançamento por homologação ensejando a revisão e o lançamento de ofício (CTN, art. 149, V), situação na qual os atos praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito não influem sobre a obrigação tributária (CTN, art. 150, §2º), porém estes atos devem ser considerados na apuração do saldo devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (CTN, art. 150, §3º).

Destaca-se especialmente o seguinte a partir do CTN:

**Art. 150, § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.**

**§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.**

grifei

É daí que decorre o dever de aproveitar em última instância o dever de aproveitar, sendo certo que deve haver um diálogo das normas, não havendo normas estanques no sistema.

Tem-se um contexto inicial de lançamento por homologação, no qual o contribuinte pretende a extinção do crédito, ainda que sujeito a condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (CTN, art. 150, caput e § 1º), todavia a autoridade administrativa não considera a efetividade dos atos praticados (recolhimentos sobre CPRB e declarações), nem o entendimento do contribuinte de se sujeitar a CPRB, verificando omissões e inexatidões em suas declarações e nos recolhimentos, entendendo que são erros constatados, tudo a motivar o lançamento de ofício e o dever de retificação, que vai incluir o dever de aproveitar o que já recolhido ao erário público.

Por conseguinte, há sim normas concretas que atestam o dever de aproveitar o que já foi recolhido financeiramente, sem se confundir com o instituto da compensação. Há dever legal da autoridade lançadora de proceder com a revisão de ofício dos atos praticados, o que aponta para o dever de aproveitamento destes atos e consequentes recolhimentos. **Aliás, o lançamento tem que conter uma só lógica. Os elementos de fato estão interligados em uma só estrutura que motiva e condiciona o lançamento de ofício, de modo que este deve considerar os juízos de fato da situação revista e corrigida em dever vinculado e obrigatório. Isso decorre da própria**

**capacidade contributiva do sujeito passivo e da praticidade da tributação.** Aliás, o CTN prevê o instituto da imputação de pagamento (CTN, art. 163), apesar de não ser o caso da espécie, mas serve para demonstrar que a autoridade administrativa tem este ônus e dever de deduzir.

Não se pode, igualmente, desprezar que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao contribuinte, em caso de dúvida quanto: à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (CTN, art. 112, II); à punibilidade (CTN, art. 112, III); à graduação da penalidade (CTN, art. 112, III). No caso de lançamento de ofício haverá, ao menos, a multa de 75% do lançamento de ofício. Esta precisa ser corretamente dimensionada, inclusive. O aproveitamento reduzirá a multa por reduzir o montante devido. Não deve o autuado suportar ônus ainda maior do que os legítimos interesses fazendários de ver entregue ao custeio público os valores tributários e penalidades devidas com suas apurações corretas; os valores já recolhidos acabam sendo uma espécie de antecipação já efetivada, o que pode ser reconhecido nas correções e revisões de ofício do lançamento (CTN, art. 149) como dever de apurar o montante devido (CTN, art. 142).

Não deve a Fazenda Pública, além das multas que devam ser legitimamente geradas, utilizar de outros expedientes sancionatórios para a espécie, ainda que por omissão ao não corrigir e revisar de ofício (CTN, art. 149) a situação e indicar uma “certa ilegitimidade no pedido de aproveitamento” ou pretender tratar o caso como se fosse uma compensação para afastar o tema do contencioso em análise. Os próprios recolhimentos fazem parte da motivação do ato de lançamento, que procede com o contexto e a narrativa do ocorrido, condicionando e revelando os atos efetivamente praticados e os propósitos pretendidos, que são afastados para imperar a verdade material. Não se pode, doutro lado, desprezar após tal reporte, parte do contexto e ocasionar uma forma peculiar de sanção.

O aproveitamento é meio de impugnação do lançamento de ofício a ser tratado no contencioso administrativo fiscal, portanto. A pretensão é de **correta aplicação do critério de apuração do montante devido, podendo, também, ser conhecido como abatimento ou dedução, não se confundindo com a compensação tributária, que é objeto de procedimento próprio.**

É da competência da autoridade lançadora, inclusive sendo dever de ofício vinculado e obrigatório, a revisão, a correção e a retificação de declarações do contribuinte – em amplo poder de fiscalizar e corrigir a conduta deste –, e, ainda, a constituição da exigência da obrigação tributária. Todas essas medidas podem se verificar no lançamento de ofício e, uma vez notificado o sujeito passivo, este pode impugnar pontos do procedimento que entenda equivocados, inclusive o não aproveitamento ou abatimento ou dedução dos valores recolhidos, ainda que declarados e recolhidos sob outros títulos e códigos quando a motivação do lançamento identifica tais situações e fundamenta um objetivo do contribuinte de pôr em erro a autoridade fiscal que explica os fatos efetivamente ocorridos e procede com o lançamento, condicionando-o e delimitando-o de acordo com os fatos reportados na motivação do ato.

**A lógica da autuação fiscal condiciona e motiva o aproveitamento como critério de apuração do montante devido para redução dos valores já recolhidos.**

No final do dia, é importante a compreensão do Supremo Tribunal Federal (STF) ao sinalizar que “[a] constituição do crédito tributário deve se submeter à atividade administrativa plenamente vinculada, de modo **que deve a autoridade fiscal zelar pela correta mensuração da carga tributária**, tal como autorizada pela legitimação democrática (regra da legalidade e princípios da indisponibilidade do interesse público e da propriedade).” (Agravo regimental no agravo de instrumento n.º 526.787, Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, acórdão publicado em 7 de maio de 2010)<sup>1</sup>.

É, por isso, especialmente por coerência normativa, a partir da premissa fática construída pelo lançamento de ofício, que vincula, condiciona e motiva o lançamento perpassando pelo histórico dos recolhimentos já efetivados que entendo pelo aproveitamento ou pelo dever de lançar exclusivamente a diferença não recolhida, **aplicando o correto critério de apuração do montante devido**, inclusive sobre o viés do princípio da capacidade contributiva, contido no § 1º do art. 145 da Constituição Federal.

Importa se ater a capacidade contributiva, a qual se traduz em duplo aspecto: (i) o **substantivo**, em que a graduação do caráter pessoal do tributo ocorre “segundo a capacidade econômica” do contribuinte, não se podendo lhe exigir mais do que o “saldo” devido; e (ii) o **adjetivo**, na medida em que é facultado à Administração Tributária “identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”, havendo amplos instrumentos e poderes para buscar a verdade material e satisfazer a pretensão fiscal nos limites do aspecto substantivo, isto é, o dever de pagar tributos limitado ao “saldo” devido.

Reitero um destaque especial colhido no CTN:

**Art. 150, § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.**

**§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido** e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

grifei

Então, a autoridade lançadora ao lançar deve e tem o dever de aproveitar o que já foi entregue financeiramente para a Administração Tributária, deve considerar os atos praticados, dentre os quais os recolhimentos realizados. Por isso, a decisão recorrida ao corrigir este lapso está correta e deve ser mantida.

Sendo assim, sem razão o recorrente (Fazenda Nacional).

<sup>1</sup> Agravo Regimental (AgR) no Agravo de Instrumento (AI) 526.787, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 23/03/2010, DJe-081 DIVULG 06-05-2010 PUBLIC 07-05-2010 EMENT VOL-02400-06 PP-01291.

**Conclusão quanto ao Recurso Especial**

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência, apesar de o fazê-lo apenas pelo paradigma dado pelo Acórdão n.º 2301-006.702, embora o que importe é que resta conhecido, e, no mérito, nego-lhe provimento, por entender que deve ser mantido o aproveitamento como critério de apuração do montante devido, mantendo a decisão recorrida.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

**Dispositivo**

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**