



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18019.720333/2019-33
ACÓRDÃO	2401-012.294 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PITANG CONSULTORIA E SISTEMAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2017

COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES DE ESPÉCIES DIFERENTES. SÚMULA CARF Nº 152. APLICAÇÃO.

Os créditos relativos a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, reconhecidos por sentença judicial transitada em julgado que tenha permitido apenas a compensação com débitos de tributos da mesma espécie, podem ser compensados com débitos próprios relativos a quaisquer tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, observada a legislação vigente por ocasião de sua realização.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Elisa Santos Coelho Sarto – Relatora

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Elisa Santos Coelho Sarto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro (Presidente Substituto), Leonardo Nunez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Matheus Soares Leite e Francisco Ibiapino Luz. Ausente a Conselheira Miriam Denise Xavier, substituída pelo Conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 913- 939) interposto em face do Acórdão de nº 106-00-.262 da 8ª Turma da DRJ06 (e-fls. 871 e ss.) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade da Recorrente contra Despacho Decisório nº 1.147/2019/DRF/Caruaru/PE (e-fls. 716 e ss.), que entendeu pela homologação parcial de compensações realizadas no período de 01/2014 a 12/2017. De acordo com o Despacho Decisório (trecho de e-fls. 747):

Dessa forma, ante todo o exposto, deve-se:

i - não homologar a compensação declarada em GFIP na competência 06/2014 no valor de R\$ 419,97, por se tratar de compensação indevida, devido ao valor compensado em GFIP exceder o valor desonerado, sem que o Interessado tenha informado sobre outra origem desse crédito, conforme demonstrado no item I;

ii - **não homologar as compensações declaradas em GFIP nas competências 12/2015 a 09/2016 oriundas do Mandado de Segurança Coletivo nº 0013598-69.2003.4.05.8300, por se tratar de compensações indevidas, tendo em vista que a empresa Interessada não possui nenhum crédito decorrente dessa ação judicial, conforme demonstrado no item III;**

iii - **não homologar as compensações declaradas em GFIP nas competências 01/2017 a 13/2017, oriundas da desoneração da folha de pagamento de que trata o art. 7º, I, da Lei nº 12.546/2011, por se tratar de compensações indevidas, tendo em vista que a opção pela tributação substitutiva para o ano-calendário 2017 ocorreu mediante pagamento realizado fora do prazo de vencimento da Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita Bruta (CPRB) relativa a janeiro/2017, conforme demonstrado no item II;**

iv - não homologar a compensação declarada em GFIP na competência 03/2016, no valor de R\$ 1.750,43, oriunda de saldo de retenção, por se tratar de compensação indevida, tendo em vista que o Interessado não possui crédito de

saldo de retenção relativo a essa competência, conforme demonstrado no item IV;

v - não homologar a compensação declarada em GFIP na competência 03/2017 no valor de R\$ 2.741,08 (R\$ 14.886,12 – R\$ 12.145,04), por se tratar de compensação indevida, devido ao valor compensado em GFIP exceder o valor que foi recolhido a maior em GPS, nº Cód Recolhimento 2100, conforme demonstrado no item IV;

vi - não homologar as retenções declaradas em GFIP nas competências 05/2014, 03/2015, 04/2015, 09/2015 a 11/2015, 04/2016 a 10/2016, 12/2016 e 08/2017, relativamente à diferença entre a “Retenção - Valor Compensado” e a “Retenção - Valor Recolhido”, por se tratar de compensações indevidas, devido ao valor de retenção compensado em GFIP exceder o valor que foi recolhido em GPS no Cód Recolhimento 2640, conforme demonstrado no item V;

A Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, de e-fls. 764-788, informando que realizou o pagamento relativo aos itens i (competência 06/2014), iv (competência 03/2016), v (competência 03/2017) e vi (competências 05/2014, 03/2015, 04/2015, 09/2015 a 11/2015, 04/2016 a 10/2016, 12/2016 e 08/2017). **Apresenta defesa em relação aos itens ii e iii, requerendo que:**

Seja reformado o despacho decisório, reconhecendo a adesão da empresa PITANG à opção pelo recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, prevista na Lei nº 12.546/2011, em substituição à Contribuição Previdenciária sobre a Folha de Pagamentos, na competência 01/2017 e durante todo aquele ano-calendário. Por conseguinte, homologar todas as compensações oriundas da adesão à CPRB realizadas naquelas competências;

Seja reformado o despacho decisório quanto a glosa das compensações declaradas em GFIP nas competências de 12/2015 a 09/2016, oriundas dos créditos obtidos através da Ação Judicial nº 0013598-69.2003.4.05.8300. Homologando assim todas as compensações realizadas no período de 12/2015 a 09/2016;

A 8ª Turma da DRJ06 julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, em decisão assim ementada (e-fls. 871 e ss.):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2017

COMPENSAÇÃO DECLARADA EM GFIP.

Constatada a inexistência de direito creditório passível de compensação, os valores compensados indevidamente em GFIP pelo contribuinte serão glosados e exigidos com acréscimos moratórios.

COMPENSAÇÃO DE VALORES DEVIDOS À PREVIDÊNCIA SOCIAL COM CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS RELATIVOS A CONTRIBUIÇÕES PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. VEDAÇÃO.

A legislação tributária veda a compensação de contribuições previdenciárias confessadas como devidas com créditos relativos a contribuições para outras entidades e fundos (Terceiros).

CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA CPRB. NECESSIDADE DE OPÇÃO. PAGAMENTO NO PRAZO.

A partir de 2016, a opção pela tributação substitutiva prevista nos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011 deve ocorrer mediante o recolhimento efetuado no prazo de vencimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) relativa a janeiro de cada ano, ou na primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 913- 939), em que argumenta, de forma sintetizada, após indicar a tempestividade da peça recursal e fazer um breve resumo do processo administrativo:

- i) **Das razões que conduzem ao provimento do recurso voluntário – Do direito líquido e certo à compensação dos créditos. Da correta compensação declarada em GFIP nas competências 12/2015 a 09/2016 provenientes da ação judicial nº 0013598-69.2003.4.05.8300:**

A empresa foi fundada em 20/04/2004 e se associou, em 17/05/2004, à ASSESPRO PE – Associação das Empresas Brasileiras de Tecnologia da Informação – Regional Pernambuco. Mais de 8 anos depois, em 22/05/2012, houve o trânsito em julgado da referida ação judicial, ajuizada pela ASSESPRO, em que foi reconhecido o direito das empresas associadas de não efetuarem o pagamento das contribuições ao SESC, SENAC e SEBRAE, bem como reaver os valores pagos indevidamente nos 10 anos anteriores ao ingresso da ação. A Recorrente utilizou os créditos na sistemática das compensações, declaradas em GFIP, referentes ao período de 12/2015 a 09/2016. A compensação foi glosada por entender que: i) a filiação da Recorrente foi posterior ao ajuizamento da demanda; ii) a legislação tributária não permite que as contribuições destinadas a outras entidades e fundos sejam compensadas com as contribuições previdenciárias; iii) não há determinação específica na tutela judicial de que os créditos do Mandado de Segurança podem ser compensados com as contribuições previdenciárias;

iv) os valores compensados nas competências 04/2016 a 09/2016 não podem ser considerados como provenientes do título judicial já que os valores são praticamente iguais aos valores que correspondem a 20% da massa salarial (CPP 20%), fazendo crer que tais compensações são referentes a desoneração da folha de pagamento.

Ao discorrer sobre os pontos, defende que os favorecidos da segurança, em mandado de segurança coletivo devem ser todos e quaisquer filiados à associação, vez que não há limitação temporária ou geográfica na Lei 12.016/09; Cita literatura e decisões do STF e do STJ. Indica que não poderia ter se filiado à associação antes da propositura da ação, porque esta é anterior à sua fundação. De toda forma, se passaram mais de 8 anos entre a associação da empresa à ASSESPRO-PE e o trânsito em julgado da demanda. Requer que seja reformada a decisão para considerar que a Recorrente se encontra legitimada a realizar a compensação de créditos advindos da referida ação judicial.

Em relação aos pontos ii e iii, indica que, no caso, foram utilizados créditos oriundos de pagamentos indevidos ao SESC/SENAC/SEBRAE para compensar valores devidos a título de contribuições previdenciárias patronais. Entende que, como o crédito é proveniente de tutela jurisdicional, a administração deve aplicar a decisão judicial na forma em que foi proferida, vez que a decisão do juízo competente é a Lei aplicável ao caso, sobrepondo-se às leis, protocolos, instruções normativas e portarias previstas pela administração. Entende que foi requerido e concedido o direito aos associados a compensarem seus créditos com as parcelas vencidas e vincendas das contribuições incidentes sobre as folhas de salários e pró-labore, tendo a decisão judicial afastado a limitação apontada pela legislação. Menciona o HC 93.250/MS, em que o STF reconheceu que não há direitos absolutos. A não aplicação seria uma inconstitucionalidade circunstancial. Cita a Súmula 152 do CARF e o Recurso Especial nº 1.137.738, proferido sob a sistemática dos recursos repetitivos. Requer a reforma do acórdão recorrido para que seja reconhecida a inexistência de qualquer limitação e sejam homologadas as compensações dos valores dos créditos oriundos da decisão judicial com os débitos das contribuições previdenciárias, sob pena de atentar contra a dignidade da justiça e violar os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica.

Quanto ao item iv, menciona que, no Despacho Decisório, o auditor fiscal afirma que a coincidência entre os valores devidos a título de contribuição previdenciária sobre a folha e os valores compensados dá a aparência de que as compensações são oriundas da desoneração. Não há uma afirmação;

e nem poderia haver: se a autoridade quisesse investigar o fato, deveria ter intimado a Recorrente para que ela demonstrasse, numericamente, que os valores dos créditos compensados decorrem exatamente do valor recolhido a título de Contribuição ao Sistema S nos anos de 01/2006 a 10/2015 (atualizados pela SELIC), mas isso não ocorreu. Esclarece que, tendo direito a créditos, pode usar como bem interessar. Demonstrando seu interesse na sistemática tradicional, passou a promover seus pagamentos sobre o percentual de 20% sobre a folha de pagamento. Para as competências 12/2015 a 09/2016, utilizou os créditos da ação judicial. Para as competências 10/2016 a 13/2016, passou a promover os pagamentos mensais integralmente.

ii) Da opção ao regime substitutivo da CPRB. Competências 01/2017 a 13/2017:

Com base na Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018, entendeu a decisão recorrida que, pelo simples fato de a Recorrente não ter realizado o pagamento da competência relativa ao mês de janeiro/2017 no prazo de vencimento, significa a não opção pelo regime da CPRB e a não vinculação à sistemática de recolhimento das contribuições previdenciárias com base na folha de pagamentos em todo o ano-calendário de 2017.

Do atraso do pagamento da competência de janeiro/2017. Pagamento posterior com multa e juros. Restrição a adesão à CPRB não prevista em lei.

Faz breve resumo do regime da CPRB. O parágrafo 13 do art. 9º da Lei 12.546/11 e a IN RFB nº 1.436/2013 não dispõem sobre a exigência de pagamento no prazo do vencimento para a opção à CPRB. Menciona arts. 150, I e 5º, II da CF/88. Sustenta que a SCI Cosit nº 14/2018 partiu de uma premissa equivocada, reproduzindo o disposto no Ato Declaratório da RFB nº 9/2015 e na Solução de Consulta (SC) nº 99.062/2017, editados exclusivamente com o objetivo de regulamentar como se daria a opção pelo regime facultativo em 2015, que teve início em dezembro daquele ano. O posicionamento fiscal é ilegal, pois a SIC institui exigência inexistente na lei ou nos regulamentos que tratam do tributo e incompatível com os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e irretroatividade. Ainda, a referida Solução de Consulta foi publicada em 05/11/2018, quase um ano após os fatos discutidos nos autos.

Ausência de permissão para opção do regime por prazo ilimitado. Possibilidade de identificação do regime aplicável e fiscalização da regularidade fiscal do contribuinte.

O pagamento em atraso não significa presumir que a Recorrente teve a opção pelo regime substitutivo por prazo ilimitado, uma vez que o pagamento extemporâneo realizado, com os devidos acréscimos legais, em 17/03/2017, foi efetuado antes mesmo do vencimento da contribuição relativa à segunda competência do ano de 2017 (fevereiro), com vencimento em 20/03/2017. A RFB recepcionou o referido pagamento, com multa de mora e juros, sem qualquer questionamento.

Além disso, a contribuição previdenciária é tributo sujeito à sistemática de lançamento por homologação. Nesse sentido, a transmissão a transmissão da Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais (“DCTF”), com a manifesta indicação da opção pelo recolhimento da CPRB e a informação dos valores devidos, bem como a declaração dos valores a compensar em GFIP, por si só, já cientificam a autoridade fiscal da opção anual pela CPRB e constituem o crédito tributário. O Fisco tinha conhecimento da opção do contribuinte.

Da comparação com o regime do Lucro Presumido. Impossibilidade de obrigatoriedade do lucro real por atraso do pagamento da 1ª quota do lucro presumido.

A aderência ao regime de tributação pelo lucro presumido é manifestada pelo pagamento da primeira quota. No entanto, o pagamento extemporâneo não impede a empresa de permanecer no regime desde que tenha sido informada a opção pelo lucro presumido na DCTF e não tenha sido efetuado pagamento do imposto com base em outro tipo de tributação. Diante da semelhança, as mesmas exigências devem ser aplicadas à CPRB. O pagamento de tributo em atraso não constitui ilícito tributário, mas sim infração administrativa. Requer o afastamento da interpretação da SCI Cosit nº 14/2018 e, ao final, o total provimento do Recurso Voluntário.

Em seguida, os autos foram encaminhados a este d. Conselho.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Elisa Santos Coelho Sarto**, Relatora

1. Admissibilidade

O recurso interposto é tempestivo e, presentes os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

2. Direito creditório decorrente do Mandado de Segurança Coletivo nº 0013598-69.2003.4.05.8300

Entende a Recorrente ter sido correta a compensação dos créditos nas competências 12/2015 a 09/2016, que teriam tido origem nos créditos provenientes da concessão do Mandado de Segurança coletivo interposto pela ASSESPRO PE – Associação das Empresas Brasileiras de Tecnologia da Informação – Regional Pernambuco.

Importante esclarecer os quatro pontos levantados pela Fiscalização para glosa da compensação: i) a filiação da Recorrente foi posterior ao ajuizamento da demanda; ii) a legislação tributária não permite que as contribuições destinadas a outras entidades e fundos sejam compensadas com as contribuições previdenciárias; iii) não há determinação específica na tutela judicial de que os créditos do Mandado de Segurança podem ser compensados com as contribuições previdenciárias; iv) os valores compensados nas competências 04/2016 a 09/2016 não podem ser considerados como provenientes do título judicial já que os valores são praticamente iguais aos valores que correspondem a 20% da massa salarial (CPP 20%), fazendo crer que tais compensações são referentes a desoneração da folha de pagamento.

Quanto ao primeiro argumento levantado pela fiscalização, de que a filiação teria ocorrido posteriormente ao ajuizamento da ação mandamental, este não se sustenta, visto que os efeitos de decisão judicial em sede de Mandado de Segurança coletivo beneficiam a todos, inclusive os que se associaram posteriormente. Neste mesmo sentido é o acórdão nº 9202-010.870, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria do Conselheiro Mauricio Righetti:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/1990 a 30/03/1995 MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO IMPETRADO POR ASSOCIAÇÃO. CONTRIBUINTE ASSOCIADO APÓS A DATA DE AJUIZAMENTO DA AÇÃO. Os efeitos de decisão judicial que reconhece determinado direito creditório proferida em sede de Mandado de Segurança coletivo impetrado por entidade associativa beneficia todos os associados, inclusive eventuais pessoas jurídicas que se associaram em momento posterior à data de ajuizamento da demanda. Precedentes do STJ. (Processo nº 10650.001511/2002-18, publicado em 17/10/2023).

Em relação aos pontos ii e iii, a Recorrente sustenta que, ainda que os créditos utilizados se referissem a contribuições destinadas ao SESC, SENAC ou SEBRAE — cuja compensação com contribuições previdenciárias patronais seria vedada —, a compensação

realizada seria válida por decorrer de crédito reconhecido em ação judicial. Por se tratar de crédito proveniente de tutela jurisdicional, a administração deve aplicar a decisão judicial na forma em que foi proferida, sendo a decisão do juízo lei aplicável ao caso, sobrepondo-se às leis, protocolos, instruções normativas e portarias previstas pela administração.

Como detalha a decisão da DRJ, em trecho de e-fls. 888-892:

As contribuições devidas por força dos artigos 22, 28 e 30 da Lei nº 8.212/1991 são destinadas à Previdência Social e têm previsão na Constituição da República CR de 1988, no artigo 195, que trata de contribuições para a Seguridade Social. Por sua vez, as contribuições para o Sesc, Senac e Sebrae (outras entidades e fundos) são destinadas a entidades de direito privado para atender finalidade específica, sendo tratadas no artigo 240 da CR de 1988, não se confundindo com as fontes de financiamento da Seguridade Social. Inequivocamente são tributos de espécies distintas.

Conforme a legislação citada pela autoridade tributária que elaborou o DD, há vedação legal para compensação de direitos creditórios relativos a tributos devidos a outras entidades e fundos (Terceiros) com contribuições instituídas como fontes de financiamento para Previdência Social.

Quanto à compensação o CTN determina conforme segue:

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.

Considerando o disposto nesse dispositivo (norma geral) foi publicada a Lei nº 8.383/1991 que determina que:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

[...]

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Esses dispositivos legais (com essa redação) já estavam em vigor por ocasião da elaboração da petição inicial e da sentença no MS referido (fl. 665).

Posteriormente à prolação da sentença referida pela defesa (de 15/3/2005, conforme documento de fl. 665), ainda considerando à determinação contida no CTN, artigo 170, a Lei nº 8.212/1991 passou a dispor conforme segue:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a,b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Essa redação que vigorava na época da ocorrência das compensações continua em vigor. Por sua vez, a Lei nº 11.45/2007, que instituiu a RF13, determina que:

Art.2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art.11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007).

[...]

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

Portanto, tanto as contribuições previdenciárias quanto as contribuições para Terceiros estavam sob administração da RFB.

O artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 traz a possibilidade de compensação de qualquer tributo recolhido indevidamente com outro tributo administrado pela RFB. Contudo, como bem esclarece a fiscalização no DD, a Lei nº 11.457/2007 (com redação em vigor após o trânsito em julgado dessa sentença, em 2012 e na época das compensações sob análise, de 12/2015 a 09/2016) determinava que:

Art. 26. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art.2º desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no máximo 2 (dois) dias úteis após a data em que ela for promovida de ofício ou em que for deferido o respectivo requerimento.

Parágrafo único. O disposto no art.74 da Lei nº 9.430 ,de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art.2º desta Lei.

Portanto, quando da ocorrência das compensações não havia autorização legal para que se compensasse valores devidos à Previdência Social com direito

creditório decorrente de tributos de outra espécie como pretende o contribuinte (no caso, os devidos a Terceiros).

Embora a legislação aplicável ao tema vede compensações de créditos relativos a contribuições para o Sesc, Senac e Sebrae (outras entidades e fundos/Terceiros) com contribuições devidas à Previdência Social (por serem de espécies distintas, conforme inclusive consta no DD), como apontado pela defesa, a decisão judicial no âmbito do Mandado de Segurança vincula as autoridades administrativas, inclusive as autoridades tributárias, criando norma especial aplicável apenas às partes do processo onde foi exarada.

Resta então verificar, pela apreciação dos atos processuais, notadamente, a petição inicial e a sentença que transitou em julgado, se há decisão que autorize, conforme aponta a defesa, a compensação de valores pagos indevidamente para o Sesc, Senac e Sebrae, com contribuições devidas à Previdência Social vencidas e vincendas.

Para compreensão dos limites do que foi decidido é preciso analisar conjuntamente a decisão judicial com a petição do autor. Peça apreciação da petição inicial apresentada pelo contribuinte de fls. 60/96, constata-se que constam os seguintes trechos, no tópico “Do direito à compensação das parcelas indevidamente recolhidas e da desnecessidade de liquidez e certeza para o seu reconhecimento”:

Consoante afirmado alhures, a impetrante busca através da presente ação Mandamental, em sede de provimento liminar, a imediata suspensão da cobrança SESC, do SENAC e do SEBRAE para seus associados, e no mérito, além do reconhecimento definitivo acerca da desobrigatoriedade quanto aos recolhimentos das contribuições citadas, a declaração do direito à compensação das parcelas indevidamente recolhidas, nos últimos 10 (dez) anos, com débitos vencidos e vincendos de outras contribuições administradas pelo Instituto Nacional do Seguro Social — INSS ou, alternativamente, a declaração do direito à restituição dos valores indevidamente recolhidos. (grifo nosso)

[...]

Do Pedido

[...]

- ao final seja confirmada a medida liminar, caso positivada, CONCEDENDO A SEGURANÇA DEFINITIVA, no sentido de determinar que a autoridade coatoras e abstenha de exigir o recolhimento das contribuições ao SESC, SENAC e SEBRAE, aos filiados da Impetrante ou, alternativamente, para os filiados da impetrante que não exerçam a atividade de processamento de dados, e, como consequência, autorizar a COMPENSAÇÃO de seus créditos por pagamento indevido nos últimos 10 (dez) anos, com parcelas vencidas e

vincendas do INSS pró labore e folha de salário parte do empregador na forma do art. 66 da Lei nº 8.383/91, como é de direito. (grifo nosso).

Em 15/3/2005, como apontado pela fiscalização no DD, o Juízo de 1º Grau emitiu sentença com o seguinte teor (fls. 665, 674):

ACOLHO os embargos declaratórios, para sanar a omissão e a contradição, concedendo a segurança, quanto às filiadas que não se dedicam ao processamento de dados, e ressaltando o direito das mesmas à certidão de regularidade fiscal, bem como tal direito, quanto àquelas que podem ser enquadradas como contribuintes, até a constituição do crédito, via lançamento, já que a liminar, embora revogada, no meu sentir, resultou na necessidade de renovação do procedimento de constituição em tela. (grifo nosso)

Em acórdão de Apelação, emitido em 8/9/2009, o TRF5 decidiu (fls. 678/679, 683/698):

13. Remessa oficial e à apelação do INSS não providas. Manutenção da sentença proferida nos embargos de declaração. Reconhecimento da legitimidade passiva ad causam do INSS. Rejeitada a nulidade da sentença embargada objeto deste recurso. Prejudiciais de mérito de decadência e prescrição rejeitadas. Sentença embargada mantida concedeu a segurança em favor das empresas filiadas à Impetrante que não se dedicam ao serviço processamento de dados. Expedição de certidão de regularidade fiscal para as sociedades empresárias filiadas à Impetrante até a constituição do débito em dívida ativa.

Ainda de acordo com o DD, após o STJ ter negado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, a decisão judicial transitou em julgado em 22/5/2012 (fls. 128/129, 699/711).

Como se vê, a apreciação isolada da decisão proferida no âmbito dos embargos declaratórios (fl. 665) que modificou a sentença originalmente prolatada no processo referido pela defesa, sem a análise da petição inicial, por si só, não permite a compreensão do alcance/limites dessa decisão.

Observa-se que o contribuinte (substituído processualmente) pediu a segurança para que as autoridades coatoras se abstivessem de exigir a contribuição para o Sesc, Senac e o Sebrae e a declaração do direito de compensação ou de restituição das contribuições recolhidas em favor dessas entidades. Observa-se, ainda, que a compensação pleiteada expressamente é aquela autorizada, “na forma” do disposto na Lei nº 8.383/1991, artigo 66. Como visto, esse artigo determina que:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse

valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

Assim, como a decisão que transitou em julgado concedeu a segurança nos moldes do que foi pedido, tendo em vista que a própria petição inicial se referia a direito de restituição e limitava o pedido de compensação à obediência do artigo 66 da Lei nº 8.383/1991 e que nesse artigo há vedação expressa à compensação entre tributos de espécie diferentes (como no caso), tem-se que a norma especial derivada dessa decisão (no que diz respeito a esse ponto) é aquela cujo conteúdo autoriza o contribuinte apenas a não sofrer as exações (contribuições para o Sesc, Senac e Sebrae) e a obter a restituição dos tributos eventualmente pagos ao Sesc, Senac e Sebrae.

Portanto, deve ser prestigiada a conclusão fiscal de que não há autorização judicial para que o contribuinte realizasse compensações de contribuições previdenciárias devidas com valores de direito creditório eventualmente recolhido em favor o Sesc, Senac e Sebrae (no período considerado na decisão judicial que transitou em julgado) e que não restou comprovada a existência de direito creditório passível de compensação no caso.

Entendo que está correta a decisão da DRJ quanto ao fato de que a legislação vigente à época, em especial o parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457/2007, vedavam a compensação de contribuições previdenciárias patronais com outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

No entanto, peço vênica para discordar da conclusão em relação ao alcance da decisão prolatada na ação judicial nº 0013598-69.2003.4.05.8300 e da interpretação do pedido realizado pela ASSESPRO-PE em sua petição inicial (e-fls. 60-96). Nota-se que a decisão judicial faz lei entre as partes, devendo ser cumprida pela administração.

O pedido realizado na petição inicial do Mandado de Segurança focava expressamente na possibilidade de se compensar os créditos pagos indevidamente nos últimos 10 anos com parcelas vencidas e vincendas de contribuição previdenciária patronal:

[...] e, como consequência, autorizar a COMPENSAÇÃO de seus créditos por pagamento indevido nos últimos 10 (dez) anos, com parcelas vencidas e vincendas do INSS pró labore e folha de salário parte do empregador na forma do art. 66 da Lei nº 8.383/91, como é de direito.

De fato, o pedido da ASSESPRO-PE continha a ressalva de que a compensação se daria na forma do art. 66 da Lei nº 8383/91. A partir deste trecho, a d. DRJ teve a leitura de que englobaria o parágrafo 1º do referido artigo, que dispõe que a compensação só poderia ser feita entre contribuições de mesma espécie. No entanto, é necessário verificar toda a petição inicial para entender o sentido dessa ressalva realizada. Para entender o pedido, é necessário compreender sua causa de pedir próxima, que se refere aos fundamentos jurídicos trazidos pelo peticionante e que permite compreender os limites objetivos da coisa julgada.

No tópico “Do direito à compensação das parcelas indevidamente recolhidas e da desnecessidade de liquidez e certeza para o seu reconhecimento” da petição inicial do Mandado de Segurança coletivo, a ASSESPRO-PE explica a diferença de modalidade de compensação do art. 170 do CTN e aquela do art. 66 da Lei nº 8383/91:

Sobre a compensação das parcelas indevidamente recolhidas, pretensão que somente será tutelada com o advento da sentença, convém, preliminarmente, estabelecer a diferença entre a modalidade de compensação prevista no art. 170 do CTN e aquela disposta no art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Neste ponto, para melhor compreensão do raciocínio adiante exposto, oportuno transcrever os dispositivos legais mencionados, quais sejam, o art. 170 do CTN e o art. 66 da Lei 8383/91, *in verbis*:

"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." (gn)

"Art. 66 - Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes. (gn)

Ainda sobre a distinção entre as duas modalidades de compensação, oportuno trazer à baila os ensinamentos do mestre Hugo de Brito Machado:

" Segundo o Código Tributário Nacional, 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 (art. 170).

Por outro lado, cuida o Código de compensação de créditos tributários, com créditos de qualquer natureza, desde que líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo com a Fazenda Pública.

Objetos da compensação, neste caso, são de um lado, um crédito tributário, que é por natureza líquido e certo, posto que constituído pelo regular procedimento

administrativo de lançamento; e de outro, um crédito que o sujeito daquela relação tributária tem junto à Fazenda.

Por isto mesmo o titular desse crédito está, em princípio, obrigado a comprovar sua titularidade, assim como a liquidez e a certeza do crédito.

Na Lei 8383/91, a compensação autorizada é apenas de créditos do contribuinte, ou responsável tributário, contra a Fazenda Pública, decorrentes de pagamento indevido de tributos ou contribuições federais, com tributo da mesma espécie, relativo a períodos subsequentes.

Objetos da compensação, neste caso, são, de um lado, um futuro crédito tributário, e não um crédito tributário constituído, posto que relativo a período futuro; e do outro lado, um crédito que o sujeito passivo da relação tributária tem perante a Fazenda Pública, em decorrência do pagamento indevido de tributo. Não exige a lei que se trate de crédito líquido e certo, posto que, limitando o direito à compensação aos valores concernentes a tributo pago indevidamente, tem como suficiente o reconhecimento de que realmente era indevido o tributo.

A compensação a que alude o art. 170, do CTN, pressupõe a existência de crédito tributário. Pressupõe, em outras palavras, lançamento já consumado. Já a compensação a que alude o art. 66, da Lei nº 8383/91, diversamente, pressupõe tributo futuro, cujo lançamento ainda não foi feito, e cujo fato gerador pode até nem ter ainda ocorrido."

As lições supra transcritas, não destoam do posicionamento adotado por nossos Tribunais acerca da desnecessidade da liquidez e certeza para o reconhecimento do direito à compensação nos moldes da Lei nº 8383/91 [...]

Assim, a menção do art. 66 no pedido, ao final da petição, era para que a compensação a ser deferida incluísse também créditos futuros, que viriam a ser lançados em períodos subsequentes e não a interpretação restritiva realizada pela d. DRJ de que o pedido autorizaria o contribuinte apenas a não sofrer exações e a obter a restituição dos tributos eventualmente pagos ao SESC, SENAC e SEBRAE.

Entendo, portanto, possível aplicar a Súmula CARF nº 152 ao presente caso:

Súmula CARF nº 152

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Os créditos relativos a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB), reconhecidos por sentença judicial transitada em julgado que tenha permitido apenas a compensação com débitos de tributos da mesma espécie, podem ser compensados com débitos próprios relativos a quaisquer tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, observada a legislação vigente por ocasião de sua realização.

Em relação ao ponto iv, entendeu o Despacho Decisório, em trecho de e-fl. 742, que, com exceção apenas das competências 04/2016 e 09/2016, os valores compensados em GFIP são praticamente iguais aos valores correspondentes a 20% da massa salarial (CPP 20%), aparentando ser essas compensações oriundas da desoneração da folha de pagamento de que trata a Lei nº 12.546/2011 (que ele não optou), e não da ação judicial coletiva.

Também neste ponto entendo que assiste razão à Recorrente. Apesar de realmente haver as coincidências, o DD traz apenas a afirmação de que as compensações aparentariam ser oriundas da desoneração da folha de pagamento. No entanto, considerando que os créditos oriundos da ação judicial eram efetivamente existentes, a Recorrente poderia utilizá-los da forma que lhe aprouvesse.

Sendo assim, acolho o pleito da Recorrente para que os valores comprovadamente pagos a título de contribuições ao SESC, SENAC e SEBRAE no período de 01/2006 a 10/2015 sejam compensados com os valores relativos às contribuições patronais, nas competências 12/2015 a 09/2016.

3. Direito creditório decorrente da desoneração da folha de pagamento de que trata o inciso I do artigo 7º da Lei nº 12.546/2011.

A autoridade fiscal entendeu pela glosa das compensações realizadas pela Recorrente nas competências de 01/2017 a 13/2017, uma vez que esta não teria realizado o pagamento da contribuição substitutiva prevista na Lei nº 12.546/2011, artigo 7º, em substituição às contribuições patronais previstas na Lei nº 8.212/1991, artigo 22, inciso I e III, da competência relativa a janeiro/2017 no prazo de vencimento.

A Recorrente sustenta que não há previsão legal de restrição à adesão ao regime da CPRB – Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta pelo simples fato de não ter sido realizado o pagamento tempestivamente, sendo o entendimento da Solução de Consulta Interna Cosit nº 14/2018 ilegal. Entende que seria possível a verificação do regime adotado por meio da DCTF e compara com a sistemática do regime do lucro presumido, que não impõe o regime de lucro real caso haja atraso no pagamento da primeira quota.

Neste ponto, assiste razão à Recorrente.

Há de se notar que a tempestividade do pagamento relativo ao mês de janeiro de cada exercício deixou de ser considerada como requisito para a validade da opção pela CPRB substitutiva, em razão da Solução de Consulta Interna COSIT nº 3/2022, que reformou integralmente a Solução de Consulta Interna COSIT nº14/2018, na qual o despacho decisório e o acórdão recorrido se pautaram. Deixou-se de considerar também que a o pagamento seria a única forma de realizar a opção pelo regime da CPRB, admitindo-se a formalização da opção por qualquer forma de confissão de débito de CPRB. Transcrevem-se, abaixo as conclusões da Solução de Consulta Interna COSIT nº3/2022:

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.

Conclui-se, assim, que, nos termos da solução de consulta, a opção pela CPRB pode ser manifestada pelo pagamento ou por meio de declaração em que se confessa o tributo, desde que esta seja apresentada antes da instauração de procedimento fiscal. O parágrafo 20, dos fundamentos da Solução de Consulta Interna COSIT nº 3/2022 deixa essa exigência ainda mais clara:

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: Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (...) § 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.

Tanto a transmissão da DCTF, quanto o pagamento da parcela referente à competência de janeiro de 2017 foram realizadas no mês de março de 2017, anterior ao início da ação fiscal, em outubro de 2018. Portanto, válida a opção da Recorrente pelo regime da CPRB.

Uma vez que a motivação para a autuação foi a falta de opção pela empresa fiscalizada, cumpre acolher o pleito da Recorrente neste tópico.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e no mérito, dar-lhe provimento para: i) que os valores comprovadamente pagos a título de contribuições ao SESC, SENAC e SEBRAE no período de 01/2006 a 10/2015 sejam compensados com os valores relativos às contribuições patronais, nas competências 12/2015 a 09/2016; ii) cancelamento das glosas das compensações realizadas nas competências de 01/2017 a 13/2017.

Assinado Digitalmente

Elisa Santos Coelho Sarto