



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10073.721067/2011-42  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-004.044 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de maio de 2014  
**Matéria** GLOSA DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** BR METALS FUNDICOES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2008

**REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS**

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida sobre a remuneração paga aos segurados que lhe prestam serviços.

**ADICIONAL DE UM TERÇO SOBRE FÉRIAS NORMAIS - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO**

O valor referente ao adicional de um terço sobre férias normais integra o salário de contribuição por possuir natureza salarial.

**AUXÍLIO-DOENÇA NOS QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO - VERBAS DE CARÁTER REMUNERATÓRIO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.**

Incide contribuição previdenciária sobre as rubricas pagas pela empresa e que não estão incluídas nas hipóteses legais de isenção previdenciária, previstas no § 9º, art. 28, da Lei 8.212/91.

O auxílio-acidente possui natureza salarial e integra, conseqüentemente, a base de cálculo da contribuição previdenciária.

A verba recebida a título de décimo terceiro salário ostenta natureza remuneratória, sendo, portanto, passível da incidência da contribuição previdenciária.

**COMPENSAÇÃO - GLOSA**

Constatada a compensação de valores efetuada indevidamente pela empresa ou em desacordo com o permitido pela legislação tributária, será efetuada a glosa dos valores e constituído o crédito tributário por meio do instrumento competente, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

**SEBRAE - INCRA - RAT - ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI**

Impossibilidade de apreciação de inconstitucionalidade da lei no âmbito administrativo

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, excluindo da autuação DEBCAD 37.298.918-7 os valores glosados relativos à diferença de RAT que a primeira instância reconheceu que foram recolhidas indevidamente, nos termos do voto da Relatora; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por voto de qualidade: a) em não conhecer, de ofício, da questão de retificação da multa, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério, Mauro José Silva e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em conhecer da questão.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio De Souza Correa, Mauro Jose Silva, Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Coelho Arruda Junior, Adriano Gonzales Silvério.

## Relatório

Trata-se de recurso interposto contra o Acórdão que julgou procedente o débito lançado contra a empresa acima identificada.

Conforme Relatório Fiscal, o crédito lançado se refere a contribuições devidas à Seguridade Social, relativas a glosas de compensação indevida, e foi constituído por meio dos seguintes DEBCADs:

### **AI DEBCAD 37.298.918-7:**

Segundo a autoridade fiscal, o contribuinte efetuou indevidamente compensação com base no entendimento de que não haveria incidência de contribuição previdenciária sobre 13º salário, RAT Administração, 1/3 de férias, cooperativas de trabalho, Auxílio-doença, RAT 3%, INCRA e SEBRAE.

O agente lançador registra que o contribuinte declarou não possuir ação judicial envolvendo os questionamentos acima relacionados, bem como os valores compensados não foram reconhecidos como crédito em sua contabilidade.

Informa, ainda, que, analisando a memória de cálculo apresentada, verificou-se que o contribuinte ali inseriu os valores pagos/recolhidos desde 01/99, muito embora o prazo máximo para esse tipo de operação seja de 05 anos, contados da data do suposto recolhimento ou pagamento indevido, conforme preceitua o art. 218, inciso I, IN 03/2005.

Observa que também, de forma indevida, o contribuinte compensou valores pagos ao INCRA e SEBRAE, sendo que a restituição dos valores recolhidos para os Terceiros só pode ser obtida diretamente nas respectivas entidades.

Destaca que, até a competência 11/2008, o contribuinte efetuou as compensações em valores acima do limite de 30%, o que não era permitido pela lei na redação vigente à época.

### **AI DEBCAD 37.298.919-5**

Segundo relato fiscal, esse lançamento abarcou a glosa das compensações efetuadas nos meses 04 e 05/2007, com base em decisão judicial transitada em julgado.

Conforme entendimento da fiscalização, a planilha de memória de cálculo não reflete a devida atualização monetária a que tem direito o contribuinte, que aplicou, equivocadamente, o índice de correção a partir do mês de competência, 09/89, quando deveria fazê-lo a partir do mês de recolhimento, 10/98, nos termos da Súmula 162 do STJ.

### **AI DEBCAD 37.298.920-9**

Lançamento referente à diferença de 1% do adicional RAT/GILRAT, tendo em vista que o contribuinte efetuou os recolhimentos desta rubrica no percentual 2%, quando deveria fazê-lo a 3%.

O agente autuante esclarece que efetuou o cálculo comparativo para a definição da multa a ser aplicada, considerando-se a legislação vigente à época do fato gerador e a legislação superveniente, tendo sido aplicada, mês a mês, a mais benéfica ao contribuinte que, no caso, é a legislação atual, qual seja, multa de ofício de 75%, prevista no inciso I, do caput, do art. 44, da Lei 9.430/96, para até a competência 11/2008.

Informa que foi formalizado processo de Representação Fiscal Para Fins Penais, tendo em vista a constatação, em tese, de crimes contra a Seguridade Social, definido no art. 337-A do Código Penal – Decreto-Lei nº2.848/1940, e contra a ordem tributária, capitulada no artigo 1º, da Lei 8.137/1990, ale da conduta tipificada no art. 72, da Lei 4.502/64.

A recorrente apresentou uma defesa para cada DEBCAD, e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 12-56.154, da 10ª Turma da DRJ/RJ1, julgou as impugnações procedentes em parte, tornando improcedente o crédito tributário exigido através do DEBCAD 37.298.920-9, e mantendo integralmente os créditos tributários exigidos através dos DEBCADs 37.298.918-7 e 37.298.919-5.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo para cada DEBCAD remanescente, repetindo as alegações trazidas na impugnação:

Em relação ao AI nº 37.298.918-7, reitera :

Preliminarmente, que:

Existe vício intrínseco ao ato administrativo de lançamento tributário, eis que o contribuinte encontra dificuldade para montar a defesa de seus direitos.

Os atos administrativos devem ser transparentes, claros e precisos, de forma a que o administrado possa entender o que está se passando e saber se e quando o seu direito está sendo violado

Sendo o lançamento um ato jurídico administrativo, cabe ao Administrador Público, ao constituir o crédito tributário, ou mesmo imputar as penalidades cabíveis, fazê-lo de modo que fiquem demonstrados os fatos que ensejaram o ato administrativo.

Ao proceder ao lançamento fiscal, o agente público não apresentou no seu ato jurídico administrativo do lançamento tributário os elementos caracterizadores da ocorrência das infrações relatadas.

No mérito, alega que:

A recorrente valeu-se de créditos legítimos e regularmente apurados extinguinto-os pela compensação;

As verbas recebidas nos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não possuem natureza salarial por inexistir prestação de serviço nesse período, motivo que inviabiliza a incidência da contribuição previdenciária sobre esses valores.

Consubstancia-se em pagamento indevido, aquele que é feito a título de contribuições previdenciárias que incidiram sobre o pagamento de verba em virtude de afastamento por motivos de doença.

O pagamento de verbas por motivo de afastamento em razão de doença tem natureza indenizatória, não tendo, portanto, natureza salarial e, por tal motivo, sobre o mesmo

não devem incidir contribuições sociais, sendo que a própria Lei nº. 8.212/1991 permite a exclusão do salário de contribuição da importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa.

Deve ser afastada a incidência da contribuição previdenciária sobre o total de verbas pagas em virtude do afastamento do segurado por motivo de doença e, sendo este pagamento indevido, comprovada está a origem do crédito da Recorrente, que fez frente às compensações que extinguiram os créditos tributários.

A exigência da contribuição do SAT/RAT, com base em elementos determinados por decretos, é indevida, uma vez que o estabelecimento de conceituações cabe a lei, editada pelo Poder Legislativo, único órgão competente para tanto, restando comprovado que o valor recolhido a esse título é indevido, gerando crédito para a recorrente.

No julgamento de primeira instância, em que pese os nobres julgadores terem reconhecido que a partir de 06/2007 a Recorrente deveria ter recolhido o RAT à alíquota de 3%, não reconheceram o direito creditório pela suposta não comprovação dos pagamentos indevidos e de seus valores, nem em quais competências as compensações teriam sido feitas a este título

A comprovação dos pagamentos indevidos e seus respectivos valores está flagrantemente demonstrada nos autos, nas páginas 171 e 172, onde constam dois relatórios do “Sistema de Arrecadação – DATAPREV”, que cabalmente demonstram que no período de 06/2007 à 02/2008 a Recorrente recolheu contribuições previdenciárias em valores maiores do que aqueles efetivamente devidos.

O Supremo Tribunal Federal vem externando o posicionamento pelo afastamento da contribuição previdenciária sobre o adicional de férias, sob o fundamento de que somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor devem sofrer a sua incidência.

De acordo com o posicionamento do STF, o adicional em tela teria natureza indenizatória, sendo, portanto, ilegítima a incidência de contribuição previdenciária sobre os seus valores, não devendo, portanto, incidir contribuições previdenciárias sobre o pagamento do adicional de 1/3 sobre a remuneração de férias, sendo o valor recolhido a este título, tido como indevido, gerando crédito para a Recorrente.

O décimo terceiro salário não possui natureza salarial, motivo que afasta a incidência da contribuição previdenciária, uma vez que a referida verba decorre de imposição legal, sendo considerado uma bonificação natalina, um encargo social da empresa em benefício direto do empregado.

É ilegal e absurda a exigência da contribuição ao INCRA por contribuintes filiados a categorias pertinentes a atividades eminentemente urbanas, cujas atividades nenhuma vinculação têm com o meio rural.

Tendo em vista que a empresa Recorrente apurou créditos a título de contribuição ao INCRA, utilizou-os para fazer frente aos débitos aqui tratados, válida e regularmente.

Em razão da contribuição ao SEBRAE cuidar apenas dos interesses da categoria econômica da micro e da pequena empresa, o custeio de suas atividades deve ser feito apenas pelas pessoas jurídicas que sejam membros destas entidades, não podendo compelir as demais pessoas jurídicas de outras categorias, como a das médias e grandes empresas que não se beneficiam diretamente das atividades por ela desenvolvidas.

Não resta dúvida que somente as micro e pequenas empresas é que devem contribuir para o custeio do SEBRAE, o que não é o caso da Recorrente, existindo sólidos argumentos jurídicos que possibilitam excluir a incidência da contribuição ao SEBRAE.

A exação exigida com base no artigo 22, inciso IV da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.876/99, pode ser questionada, em virtude de ter sido criada por lei ordinária e não por lei complementar como requer o sistema constitucional brasileiro.

Fica evidente que os valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre o valor cobrado pela cooperativa de trabalho é inconstitucional, devendo ser restituído à Recorrente.

A Recorrente tem o direito à compensação dos indébitos mencionados e o procedimento foi realizado de acordo com os ditames legais.

O único procedimento adequado para formalizar compensação de Contribuições devidas à Seguridade Social é por meio da informação da compensação em GFIP, com o lançamento do valor do crédito apurado, sendo que a compensação pode ser realizada a qualquer tempo, sem que seja necessária uma prévia autorização da Fazenda Pública, devendo o sujeito passivo levantar a importância paga indevidamente e compensar com outro tributo a ser pago.

É possível compensar contribuições previdenciárias com créditos de terceiros, uma vez que a compensação tributária é um instituto do Direito Tributário que possui permissivo constitucional, podendo ser regulada somente por meio de Lei Complementar, conforme disposto no artigo 146, da Constituição Federal

O art. 74 da Lei 9.430/1996, estabelece claramente a possibilidade de compensação de débitos de natureza tributária, com quaisquer tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil.

A Recorrente tem o direito de repetir os indébitos previdenciários pagos desde 01/1999, pois o *dies a quo* para contagem do prazo decadencial é a homologação do lançamento, quando então há a extinção do crédito tributário e, não havendo homologação expressa, o prazo começa a contar a partir da homologação tácita, que ocorre no prazo de 5 (cinco) anos após a ocorrência do fato imponible da obrigação tributária.

O art. 156, VII, do CTN, não deixa dúvidas que a extinção do crédito só ocorre após a homologação da atividade do contribuinte de apurar a ocorrência do fato imponible e constituir o crédito tributário e, não havendo homologação expressa, o prazo decadencial deve ser contado a partir da homologação tácita, que se dá 5 anos após a ocorrência do evento tributável

A Recorrente tem direito ao ressarcimento dos valores das contribuições previdenciárias pagas indevidamente desde 01/1999, posto que o prazo para pleitear a repetição findaria em 01/2009 e a Recorrente efetuou as compensações justamente a partir desse mês.

É evidente inaplicabilidade das limitações ao direito de compensar impostas pela Lei nº. 9.129/1995, consistente na limitação de 30% por competência a ser compensada, ante a flagrante inconstitucionalidade do dispositivo legal.

Em relação ao AI DEBCAD 37.298.919-5

Preliminarmente, alega que:

Existe vício intrínseco ao ato administrativo de lançamento tributário, eis que o contribuinte encontra dificuldade para montar a defesa de seus direitos.

Os atos administrativos devem ser transparentes, claros e precisos, de forma a que o administrado possa entender o que está se passando e saber se e quando o seu direito está sendo violado

Sendo o lançamento um ato jurídico administrativo, cabe ao Administrador Público, ao constituir o crédito tributário, ou mesmo imputar as penalidades cabíveis, fazê-lo de modo que fiquem demonstrados os fatos que ensejaram o ato administrativo.

Ao proceder ao lançamento fiscal, o agente público não apresentou no seu ato jurídico administrativo do lançamento tributário os elementos caracterizadores da ocorrência das infrações relatadas.

No mérito, alega que:

O índice utilizado pelo Sr. Fiscal para atualização do indébito desde outubro de 1989 não corresponde ao real índice de atualização monetária, segundo a jurisprudência pacificada do Superior Tribunal de Justiça;

O STJ pacificou os índices de atualização determinando que se aplique a Tabela Única da Justiça Federal para atualização dos débitos tributários.

Não há nenhuma obrigatoriedade do juiz se manifestar expressamente sobre todos os índices de correção monetária do indébito, se o judiciário já adota pacificamente a Tabela Única da Justiça Federal como parâmetro .

A referida tabela pode ser obtida no site da Justiça Federal e segundo ela, o índice a ser aplicado para a correção monetária de tributo pago indevidamente no mês de outubro de 1989 é de 0,4497031922 até 12/1995 e a partir desta data deve ser aplicada a taxa Selic, cujo índice acumulado de 01/1996 a 04/2007 é de 217,34%.

O valor do indébito atualizado é de R\$ 370.504,38 e que o valor constante na memória de cálculo apresentada à fiscalização (R\$ 168.550,16) foi inferior visto que a memória de cálculos foi elaborada em abril de 2007, antes da aprovação pelo Conselho da Justiça Federal da Tabela Única (Provimento 561, de 02/07/2007);

Não há razão para a glosa procedida pelo Sr. Fiscal, motivo pelo qual o presente auto de infração não merece subsistir.

Finaliza requerendo o recebimento e provimento do recurso, reformando-se o acórdão recorrido, para que sejam homologadas as compensações efetuadas.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

Os recursos são tempestivos e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

A recorrente apresentou um recurso para cada DEBCAD, razão pela qual serão analisados separadamente.

No entanto, a preliminar de nulidade é a mesma para os dois AIs, e será objeto de análise em conjunto.

### PRELIMINAR DE NULIDADE

A autuada entendeu pela existência de vício no lançamento tributário, alegando dificuldade para montar a defesa de seus direitos.

Afirma que, ao proceder ao lançamento fiscal, o agente público não apresentou no seu ato jurídico administrativo do lançamento tributário os elementos caracterizadores da ocorrência das infrações relatadas.

Entretanto, verifica-se que o lançamento encontra-se devidamente fundamentado e motivado, em consonância com o que determina a legislação que rege o processo administrativo fiscal, notadamente o art. 50, da Lei n.º 9.784/99.

Constata-se que o Relatório está claro e preciso, e os demais relatórios que integram o lançamento trazem todas as informações necessárias para que a empresa elaborasse sua defesa.

As bases de cálculo bem como as alíquotas aplicadas encontram-se discriminadas nos DDs, por competência e por estabelecimento

Assim, não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa ou por ofensa ao contraditório, já que foram observados, no presente processo administrativo, os mandamentos estabelecidos pelo Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.

O art. 59, do Decreto 70.235/72, dispõe que

*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.*

Não restou demonstrado nos autos que houve cerceamento de defesa do autuado, que demonstrou pleno conhecimento do que lhe esta sendo imputado.

Nesse sentido, constata-se que os Autos de Infração foram lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem os AIs, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura dos Autos e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à autuada.

Portanto, o ato do lançamento foi devidamente motivado. A autoridade autuante constatou a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e o não recolhimento dos valores devidos à Previdência Social, lançando o crédito em consonância com o disposto no art. 33 da Lei 8.212/91, e deixando claro que o presente crédito trata de glosa de compensações realizadas pela empresa sem amparo legal.

Ademais, as alegações da recorrente são genéricas, não especificando de que forma os relatórios não foram “claros e precisos”.

Assim, ao contrário do que afirma, entendo que, da forma como o ato do lançamento foi constituído, é plenamente possível à recorrente “entender o que está se passando”, pois a autoridade lançadora deixou cristalino, no Relatório do lançamento, o que está sendo imputado ao contribuinte, permitindo o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Reitera-se, todas as disposições legais que amparam o lançamento se encontram registradas nos relatórios que integram os AIs, não havendo, portanto, que se falar em nulidade do lançamento, motivo pelo qual rejeito a preliminar suscitada.

#### AI DEBCAD nº 37.298.918-7

Da análise do recurso apresentado, verifica-se que recorrente tenta demonstrar que as compensações efetuadas estão corretas, à medida que não incide contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuado pela empresa aos empregados a título de auxílio doença, nos primeiros quinze dias de seu afastamento, 13º salário, RAT Administração, 1/3 de férias, cooperativas de trabalho, RAT 3%, INCRA e SEBRAE.

Entretanto, cumpre observar que a própria Constituição Federal preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

*§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)*

A Lei 8.212/91 consubstanciou o disposto na Constituição Federal, ao estabelecer: “Entende-se por salário de contribuição: I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo a disposição do empregador ...”.

A CF menciona “os ganhos habituais”, ou seja, todos os ganhos de cunho remuneratório, que aumentam o patrimônio do empregado

Dessa forma, não há dúvidas de que o valor pago pela recorrente a título de auxílio doença, décimo terceiro salário, 1/3 de férias, se enquadram no conceito legal de salário de contribuição.

Ademais, é oportuno lembrar que, conforme art. 176 do CTN, “a isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão...”.

E os pagamentos em tela não estão incluídas nas hipóteses legais de isenção previdenciária, previstas no § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91.

Ao contrário, o § 7º, do art. 28, da Lei 8.212/91, expressamente incluiu o décimo-terceiro salário na base de cálculo da contribuição social:

*§ 7º O décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento. (Redação alterada pela Lei nº 8.870, de 15/04/94. Ver art. 7º da Lei nº 8.620/93)*

A alínea “d”, do citado § 9º, também deixa claro que não integra o salário de contribuição apenas as importâncias recebidas a título de adicional constitucional de férias indenizadas, o que não é o caso presente, já que os valores compensados pela empresa se referem ao terço constitucional de férias normais, e não indenizadas.

O Decreto 3.048/1999, cumprindo seu papel regulamentador, é claro ao estabelecer, em seu art. 214, § 4º, que a “remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII, do art. 7º da Constituição Federal integra o salário-de-contribuição”.

E como o referido dispositivo legal está em pleno vigor, não pode ser afastado por força do estabelecido no art. 26-A, do Decreto 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

A recorrente alega que o Supremo Tribunal Federal vem externando o posicionamento pelo afastamento da contribuição previdenciária sobre o adicional de férias, sob o fundamento de que somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor devem sofrer a sua incidência.

Porém, cumpre observar que toda a jurisprudência trazida pela recorrente para reforçar o entendimento que não incide contribuições sobre horas extras, terço constitucional e primeiros 15 de auxílio-doença se refere ao Servidor Público, vinculado à Regime Próprio de Seguridade Social, o que não é o caso dos presentes autos.

A glosa efetuada, objeto do lançamento ora discutido, se refere às compensações que a recorrente efetuou referentes às contribuições recolhidas incidentes sobre as remunerações dos segurados vinculados ao RGPS.

Portanto, não é objeto do presente lançamento a contribuição sobre remuneração de servidor vinculado a regime próprio, e sim sobre a remuneração de segurados vinculados ao RGPS.

Nesse sentido, as verbas em comento integram o salário de contribuição, mesmo porque, reitera-se, não estão incluídas nas hipóteses legais de isenção previdenciária, previstas no § 9º, art. 28, da Lei 8.212/91.

Vale lembrar que a própria autuada reconheceu, em certa época, a natureza remuneratória das verbas em questão, tanto que incluiu tais pagamentos na base de cálculo da contribuição previdenciária, uma vez que recolheu a contribuição incidente devida e, só posteriormente, compensou os valores recolhidos, sendo objeto do AI em tela a glosa de compensação efetuada indevidamente pela empresa.

A recorrente tenta demonstrar que a cobrança de contribuições de 15% sobre valores relativos aos serviços que lhe foram prestados por cooperativa é ilegal e que a Lei 9.876/99, que acrescentou o art. 22, IV, na Lei 8.212/91 fere a Constituição Federal.

No entanto, cumpre observar que, à época da ocorrência dos fatos geradores, a legislação apontada se encontrava em plena vigência em nosso ordenamento jurídico, não podendo o contribuinte, sem uma decisão judicial a ampará-lo, ter realizado compensações a esse título.

Como tomadora dos serviços de cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho, a recorrente estava obrigada a recolher a contribuição devida incidente sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Quanto às alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade da contribuição ao SAT/RAT, ao INCRA e ao SEBRAE, é oportuno observar que, conforme entendimento fixado no Parecer CJ 771/97, *“o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional, o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei porque o seu destinatário entende ser inconstitucional quando não há manifestação definitiva do STF a respeito”*.

Dessa forma, o foro apropriado para questões dessa natureza não é o administrativo.

Cumpre salientar que as contribuições em tela possuem amparo na legislação apontada nos relatórios integrantes do AI, e, como já exposto acima, Regimento Interno do CARF veda afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 62.

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade de tais exações, vez que a sua cobrança possui amparo legal. Conforme nos ensina Hans Kelsen:

*“partindo da premissa unidade lógica da ordem jurídica, tenta impôr concordância apriorística entre a lei e a Constituição, que acabe por negar não apenas a possibilidade jurídica da sanção*

*da nulidade, mas da própria noção de inconstitucionalidade "lato sensu":*

*"A afirmação de que uma lei válida é "contrária à constituição" (anticonstitucional) é uma "contradictio in adjecto", pois uma lei somente pode ser válida com fundamento na Constituição. Quando se tem fundamento para aceitar a validade de uma lei, o fundamento da sua validade tem de residir na Constituição. De uma lei inválida não se pode, porém, afirmar que ela é contrária à Constituição, pois uma lei inválida não é sequer uma lei, porque não é juridicamente existente e, portanto, não é possível qualquer afirmação jurídica sobre ela. Se a afirmação, corrente na jurisprudência tradicional, de que uma lei é inconstitucional há de ter um sentido jurídico possível, não pode ser tomada ao pé da letra. O seu significado apenas pode ser o de que a lei em questão, de acordo com a Constituição, pode ser revogada não só pelo processo usual, quer dizer, por uma outra lei, segundo o princípio *lex posterior derogat priori*", mas também através de um processo especial, previsto pela Constituição.*

Enquanto, porém, não for revogada, tem de ser considerada válida; e, enquanto for válida, não pode ser inconstitucional" (KELSEN, Hans. Teoria pura do direito, 2. ed., trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1987, p287).

E o Conselho Pleno, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria, por meio da Súmula nº 02, transcrita a seguir:

*Súmula CARF nº 2:*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

No tocante às decisões judiciais citadas/transcritas no recurso, registra-se que por expressa vedação legal contida no artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/09, não pode este órgão julgador desconsiderar norma válida no ordenamento jurídico para aplicar o entendimento da jurisprudência.

Nesse sentido, concludo que as compensações que a empresa realizou não possuem amparo legal, pois não havia, à época, lei ou decisão judicial transitada em julgado a ampará-la.

Portanto, a Fazenda Pública, conforme dizeres do CTN, apenas pode compensar suas dívidas e créditos quando a lei autorizar. E como o ato praticado pela administração pública é vinculado, o seu agente só pode agir em conformidade com o que a lei determina.

E a lei não autoriza a compensação realizada pela recorrente.

A empresa insiste em afirmar que tem direito à compensação que realizou.

Contudo, deve observância da legislação que trata da matéria.

A fiscalização constatou que a recorrente deixou de recolher a totalidade da contribuição devida, pois compensou créditos que, conforme vimos acima, eram inexistentes.

De fato, verifica-se que as compensações que a empresa efetuou não possuem amparo legal, como também não há nenhuma decisão definitiva a ampará-las.

A autuada entende que o art. 170, do CTN, ao dispor que “*A lei pode (...) autorizar a compensação de créditos*”, não está determinando que o direito de compensação tributária dependa da edição de lei infraconstitucional, mas sim apenas permitindo que, se necessário, prevejam-se procedimento, casos e prazos, pelos Estados.

Entretanto, observa-se que o Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 170, remeteu, sim, à lei, a função de estipular as condições para que seja autorizada a compensação de créditos líquidos e certos, o que, entendo, foi feito com muita propriedade pelo legislador ordinário.

A Lei 8.212/91, em seu art. 89, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, estipulou as condições em que poderá haver a compensação, ou seja:

*Art.89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social-INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido*

*§1º Admitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao INSS, que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade.*

*§2º Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 desta Lei.*

*§3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência.na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido*

Dessa forma, a possibilidade jurídica de o sujeito passivo compensar créditos que possua, com contribuições que deva à Previdência Social, não é matéria controversa, eis que expressamente prevista no art. 89 da Lei nº 8.212/91, transcrito acima, nas redações em vigor no período abrangido pelo auto sob exame.

Cumprindo o seu papel de explicitar o conteúdo material da lei, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, prescreve também que:

*Art. 249. Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, valor decorrente das parcelas referidas nos incisos I, II, III, IV e V do parágrafo único do art. 195.*

E a lei 8.212/91 não autoriza a compensação que a autuada realizou.

Assiste razão à recorrente quando afirma que não há a necessidade de autorização prévia da administração tributária para a compensação de tributos e contribuições federais que tenham sido recolhidos a mais ou indevidamente.

No entanto, deve-se observar que o caráter facultativo da compensação não desobriga o contribuinte do cumprimento da legislação pertinente, no caso, o Código Tributário Nacional e a Lei 8.212/91. Assim, se em uma ação fiscal ficar constatada a compensação de valores em desacordo com o permitido pela legislação tributária, será efetuada a glosa dos valores e constituído o crédito tributário por meio do instrumento competente, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Cumpra frisar que o ato praticado pela administração pública é vinculado, devendo seu agente agir em conformidade com o que a norma determina. E os normativos legais citados pela recorrente não autorizam a compensação realizada, e da forma como foi realizada..

A recorrente não observou as condições para a compensação trazidas pela lei, pelo o Decreto e pelas INs, no que se refere ao limite de 30%.

Contudo, a recorrente, ao efetuar a compensação, deve observância da legislação que trata da matéria, na redação vigente à época em que realizou as compensações.

Assim, o procedimento adotado pela autuada não possui amparo legal, uma vez que toda empresa está sujeita às limitações impostas pela legislação para compensar os valores recolhidos indevidamente.

E como o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, a autoridade fiscal, ao constatar a compensação irregular, glosou os valores que excederam o limite legal, e lançou tais valores por meio do AI discutido por meio do presente processo administrativo fiscal, em observância ao disposto no art. 37 da Lei 8212/91.

A autuada sustenta que, de acordo com jurisprudência pacificada do STJ, o prazo prescricional para as compensações seria de 10 anos, aplicando-se a sistemática dos 5+5, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação

Entretanto, os créditos de origem tributária estão sob a égide do Código Tributário Nacional, devendo, assim, obediência aos dispositivos referentes à prescrição e decadência inseridos no referido diploma legal.

Os artigos 165 e 168 do CTN, estabelecem que:

*Art.165 - O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:*

*I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*

*II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

*Art.168 - O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*

*I - nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da datada extinção do crédito tributário;*

Ademais, conforme art. 253, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/91, o direito de compensar valores recolhidos indevidamente extingue-se em cinco anos, contados da data do pagamento indevido:

*Art. 253. O direito de pleitear restituição ou de realizar compensação de contribuições ou de outras importâncias extingue-se em cinco anos, contados da data:*

*I - do pagamento ou recolhimento indevido;*

O art. 218, da IN 03/2005, vigente à época do lançamento, estabelece que o direito de realizar compensação de contribuições ou de outras importâncias extingue-se em cinco anos contados do dia seguinte do recolhimento ou do pagamento indevido.

É oportuno observar, ainda, que as compensações ocorreram após a edição da LC 118/2005, citada pela recorrente.

Assim, o direito de compensar parte dos valores encontra-se coberto pelo instituto da decadência.

As decisões judiciais trazidas pela recorrente em seu recuso só produzem efeitos nos estritos limites da ação em que foi discutido o seu mérito, beneficiando apenas o demandante, não se estendendo a outras pessoas que não fizeram parte da lide, como é o caso da recorrente.

E como, conforme ressaltado pela própria recorrente, não há decisão judicial transitada em julgado a amparar as compensações realizadas pela autuada, e como a Fazenda Pública, nos dizeres do CTN, apenas pode compensar suas dívidas e créditos quando a lei autorizar e, a autoridade fiscal, ao constatar a compensação indevida e o não recolhimento da totalidade dos valores devidos à Previdência Social, lavrou o presente AI, em observância aos ditames legais.

A autuada sustenta que é possível compensar contribuições previdenciárias com créditos de terceiros, e que o art. 74 da Lei 9.430/1996, estabelece claramente essa possibilidade.

No entanto, tal procedimento é vedado pelos normativos que regem a matéria.

A IN 03/2005, vigente à época, estabelece que,

*Art. 193. Caso haja pagamento de valores indevidos à Previdência Social, de atualização monetária, de multa ou de juros de mora, é facultado ao sujeito passivo optar pela compensação ou pela formalização do pedido de restituição na forma da Seção II deste Capítulo, observadas, quanto à compensação, as seguintes condições*

*I - a compensação deverá ser realizada com contribuições sociais arrecadadas pela SRP para a Previdência Social, excluídas as destinadas para outras entidades ou fundos;*

Da leitura do art. 89, da Lei 8.212/91, na redação vigente à época, e do art.249, do Decreto nº 3.048/99, podemos extrair as seguintes conclusões:

1ª) podem ser objeto de compensação apenas os créditos do sujeito passivo que decorram de pagamento ou recolhimento indevido, e

2ª) esse “pagamento ou recolhimento indevido” há que se referir, exclusivamente, às contribuições de que tratam as alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da lei de custeio e, também, os incisos I a V do parágrafo único do art. 195 do RPS, quais sejam:

I as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados e demais pessoas físicas a seu serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

II as dos empregadores domésticos, incidentes sobre o salário de contribuição dos empregados domésticos a seu serviço;

III as dos trabalhadores, incidentes sobre seu salário de contribuição;

IV as das associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional, incidentes sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos;

V as incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural.

Portanto, mesmo que não fossem devidas, o que não é o caso, o recolhimento a maior às terceiras entidades não podem ser compensadas com contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, ao constatar a compensação em desacordo com o que estabelece os normativos legais que tratam da matéria, a autoridade fiscal lavrou corretamente o presente auto, glosando as compensações indevidas.

Contudo, entendo que o lançamento deva ser revisto, pelas razões a seguir expostas.

Constata-se que, no julgamento de primeira instância, os julgadores, ao analisarem as razões de defesa da autuada, reconhecerem que, a partir de 06/2007, a recorrente teria o direito de recolher o RAT à alíquota de 2% até 31/12/2009, e desconstituíram o AI DEBCAD 37.298.920-9, excluindo, do lançamento, as diferenças de contribuições lançadas

No entanto, mantiveram a glosa da compensação realizada pela recorrente a esse título, argumentando que a autuada não trouxe aos autos elementos que demonstrem o valor do indébito referente a esta diferença, e nem em quais competências teriam sido feitas as compensações a esse título.

Entretanto, entendo que essas diferenças e competências estão discriminadas nas planilhas, denominadas “Memória de cálculo de compensações efetuadas”, anexas aos AIs.

Assim, entendo que os valores glosados relativos à diferença de RAT que a primeira instância reconheceu que foram recolhidas indevidamente e que foram objeto de compensação pela recorrente devam ser excluídos do AI DEBCAD nº 37.298.918-7.

AI DEBCAD 37.298.919-5

Esse levantamento se refere à compensação efetuada pelo contribuinte com base em decisão judicial.

A fiscalização constatou que a memória de cálculo apresentada pela recorrente não reflete a atualização monetária a que tem direito, e processou o cálculo de acordo com a súmula 162, do STJ, e respeitando os mesmos parâmetros utilizados quando dos pedidos de restituição de valores pagos a maior, procedendo à glosa do montante excedente da compensação.

A recorrente alega que o índice utilizado pelo Sr. Fiscal para atualização do indébito desde outubro de 1989 não corresponde ao real índice de atualização monetária, segundo a jurisprudência pacificada do Superior Tribunal de Justiça;

Contudo, o § 6º, do art. 89, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, dispõe que “*A atualização monetária de que tratam os §§ 4º e 5º deste artigo observará os mesmos critérios utilizados na cobrança da própria contribuição.*”

Como a decisão judicial não foi em sentido diverso do estabelecido pela lei de custeio da Previdência Social, e como o contribuinte optou por realizar a compensação administrativamente, deve prevalecer o disposto na legislação previdenciária, transcrita acima, como bem entenderam os julgadores da DRJ.

É oportuno esclarecer, ainda, que esta Relatora não desconhece que parte dos membros deste Colegiado retroage a norma para aplicar a multa de mora mais benéfica, observando o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Contudo, tal matéria não foi trazida no recurso voluntário e, por entender que não se trata de matéria de ordem pública, não há que conhecê-la de ofício.

Nesse sentido e

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO no sentido de CONHECER DO RECURSO, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, excluindo, do AI DEBCAD 37.298.918-7, os valores glosados relativos à diferença de RAT que a primeira instância reconheceu que foram recolhidas indevidamente.

É como voto..

Bernadete de Oliveira Barros - Relator

Processo nº 10073.721067/2011-42  
Acórdão n.º **2301-004.044**

**S2-C3T1**  
Fl. 845

---

CÓPIA