



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10410.002032/2009-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1802-001.584 – 2ª Turma Especial
Sessão de 07 de março de 2013
Matéria DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA
Recorrente USINA CAETÉ S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA DE DÉBITOS DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS COM SALDO NEGATIVO DE IMPOSTO. INAPLICABILIDADE DO PROCEDIMENTO DO ART. 74 DA LEI Nº 9.430/96. VEDAÇÃO LEGAL.

Às contribuições previdenciárias previstas no art. 11, parágrafo único, alíneas "a", "b", e "c" da Lei nº 8.212/1991 e às instituídas a título de substituição (contribuições da Agroindústria, Lei nº 8.212/91, art. 22A, redação da Lei nº 10.256/2001, art. 1º) não se aplicam as disposições relativas à restituição e compensação do art. 74 da Lei nº 9430/1996, inteligência dos artigos 2º e 26, parágrafo único, da Lei nº 11.457/2007.

A declaração de compensação tributária apresentada de débitos de contribuições previdenciárias com créditos de outros tributos federais também não se subsume ao procedimento dos artigos 44 a 48 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008.

LEI Nº 11.457/2007, ART. 26, PARÁGRAFO ÚNICO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2).

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXISTÊNCIA DE DIVERSOS PROCEDIMENTOS INAPLICÁVEIS À HIPÓTESE DOS AUTOS. COMPENSAÇÃO MEDIANTE PRÉVIO REQUERIMENTO DE QUE TRATA O ARTIGO 26, CAPUT, DA LEI Nº 11.457/2007. FUNDAMENTO NÃO ENFRENTADO PELAS DECISÕES ANTERIORES NOS AUTOS.

Sendo inaplicável o procedimento do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 para a declaração de compensação apresentada e, também, sendo situação que não se subsume às hipóteses da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 (artigos

44 a 48), é incabível a denegação do pleito pelas decisões anteriores sem apreciar, sem enfrentar a questão se a declaração de compensação apresentada pelo contribuinte se subsume, ou não, à hipótese do artigo 26, *caput*, da Lei 11.457/2007 que, em tese, estaria permitindo a compensação de débitos de contribuições previdenciárias com créditos de outros tributos federais, mediante requerimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para devolver os autos do processo à DRF de origem.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel, Marciel Eder Costa, Marco Antônio Nunes Castilho e Gustavo Junqueira Carneiro Leão.

Relatório

Cuidam os autos de Recurso Voluntário de fls.81/95 contra decisão da 3ª Turma da DRJ/Recife (fls. 72/77) que julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, não reconhecendo o direito creditório pleiteado, não homologando a compensação tributária informada.

Quanto aos fatos, consta dos autos:

- que, em **17/04/2009**, a Contribuinte protocolizou Declaração de Compensação Tributária, formulário em papel (modelo previsto no Anexo VII da IN RFB nº 900/2008), informando (fls. 02/04):

a) débitos previdenciários - Fundo de Assistência da Previdência Social - FPAS:

Código de Receita – FPAS	Período de Apuração	Vencimento	Valor Original do Débito (R\$)	Outras Informações
2100	03/2009	20/04/2009	49.309,29	FPAS 833
2100	03/2009	20/04/2009	179.454,00	FPAS 604
2607	03/2009	20/04/2009	61.536,63	FPAS 744

Obs: Os débitos discriminados acima são da USINA CAETE – Unidade Cachoeira, inscrita no CNPJ/MF sob nº 12.282.034/0006-00, localizada na Fazenda Cachoeira, S/N, Zona Rural, Município de Maceió, Estado de Alagoas.

b) crédito utilizado (valor original): **R\$ 290.299,92.**

- que, segundo a Contribuinte, a origem desse direito creditório utilizado seria o saldo negativo do IRPJ do ano-calendário 2008, no montante de R\$ 5.484.010,68 (valor original), objeto do Processo de restituição/ressarcimento – PER/DCOMP: 02581.89116.190309.1.3.02-8782, protocolizada em 19/03/2009, cópia juntada (fls. 19/21). Não informou o número daquele processo;

- que o reconhecimento do direito de compensação impõe-se com base na Lei nº 11.457/2007;

A DRF/Maceió (4ª Região Fiscal), por Despacho Decisório de 22/06/2009 (fls. 19/21), sem enfrentar o mérito quanto ao direito creditório pleiteado nestes autos, indeferiu a Compensação tributária informada, em face de utilização pela contribuinte de procedimento de compensação diverso do previsto legalmente.

A propósito, transcrevo, no que pertinente, a fundamentação constante do Parecer da Seção – SAORT, parte integrante do referido Despacho Decisório (fls. 28/30), *in verbis*:

(...)

Fundamentação

2. De acordo com o que consta às fls. 01 e 02 dos autos, as compensações requeridas têm como alvos débitos relativos a contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a seus empregados, demais segurados do regime geral de previdência social e de suas operações normais durante o mês de março de 2.009. No caso, observa-se que os débitos sobre os quais se requer as compensações são decorrentes do que consta na alínea "a", parágrafo único, art. 11 da Lei nº 8.212, de 1.991.

3. O requerente fundamenta-se na Lei nº 11.457, de 2.007, para solicitar o reconhecimento do direito às compensações (ver fls. 01).

4. A Lei nº 11.457, de 2.007, em seu art. 26, parágrafo único, determina que o disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1.996, não se aplica às contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1.991.

5. Entendo, no caso, que as compensações pretendidas utilizaram como base o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1.996, atualmente com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2.002, tendo em vista que a declaração de compensação de fls. 02 dos autos foi efetivada com base em crédito de saldo negativo de imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ).

Conclusão

6. Tendo em vista o que consta neste parecer, proponho que seja indeferida a petição de fls. 01 e 02 dos autos.

(...)

Despacho decisório

À vista dos elementos que instruem este processo e dos fundamentos contidos no parecer que integra este ato, conforme § 1º, art. 50, da Lei nº 9.784, de 1.999, indefiro a petição de fls. 01 e 02 dos autos.

(...)

Ciente dessa decisão monocrática em 06/07/2009 (fl. 31), a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade para a DRF/Recife em 05/08/2009 (fls. 32/40), cujas razões, em síntese, são as seguintes:

- que pela Lei 11.457/2007 ocorreu a unificação da Secretaria da Receita Federal com a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social, dando origem à Secretaria da Receita Federal do Brasil (Super Receita);

- que, pelo art. 2º da Lei nº 11.457/2007, foi transferida toda a competência sobre a fiscalização e administração das Contribuições Previdenciárias, de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei 8.212/91, para a Secretaria da Receita Federal do Brasil;

- que não há, absolutamente, nenhuma vedação expressa na lei no sentido de que não poderia a Contribuinte compensar seu débito correspondente à contribuição previdenciária com crédito originário de outros tributos como, por exemplo, saldo negativo de IRPJ e também não haveria de ter, pois são **tributos administrados pelo mesmo órgão**;

- que a Lei 11.457/2007 e a Instrução Normativa nº 900/08 não apresentam quaisquer restrições ou justificativas no sentido da impossibilidade de compensação dos débitos relativos às contribuições previdenciárias com créditos relativos a outros tributos;

- que se encontra consolidado pelo Supremo Tribunal Federal o reconhecimento de que as contribuições sociais têm natureza tributária e que, antes da edição da Lei 11.457/2007, o único empecilho que permanecia à compensação, entre contribuições previdenciárias e demais tributos federais, era o fato de que àquelas eram administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social;

- que o art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287/1986 (nova redação dada pelo art. 114 da Lei nº 11.196/2005) já determinava que o fisco, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deveria averiguar se o contribuinte era devedor da Fazenda Nacional e, no caso de existência de débitos, inclusive previdenciários, o valor correspondente ao crédito deveria ser compensado de ofício, total ou parcialmente, com o valor do débito;

- que atinente a débitos das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91 ou das contribuições instituídas a título de substituição – incidentes sobre o faturamento – Agroindústria (Lei nº 8.212/91, art. 11, § parágrafo único, “d” c/c art. 22-A) e em relação à Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social, o dispositivo prevê o mesmo procedimento. Ou seja, a autoridade fiscal deve compensar de ofício créditos de tributos federais com débitos previdenciários antes de qualquer ressarcimento ou restituição;

- que as compensações de créditos de tributos federais com débitos de contribuições administrados pela extinta Secretaria da Receita Previdenciária já eram realizadas, independentemente de requerimento do contribuinte e, sendo assim, a Lei 11.457/2007 buscou justamente tornar possível também a compensação pelo próprio contribuinte. Ademais, seria injustificável que este procedimento somente pudesse ser realizado de ofício pelo fisco, razão pela qual as compensações, do caso em tela, devem ser aceitas/homologadas com base em declaração da própria Contribuinte, na forma prevista pelo art. 74 da Lei nº 9.430/1996;

- que todos os tributos federais passaram a ser administrados pelo mesmo órgão, ou seja, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constata-se que a compensação objeto do processo em comento se mostra absolutamente legítima, motivo pelo qual o suposto débito de contribuição previdenciária deve ser extinto;

- que, caso se entenda pela impossibilidade de realização das compensações, sob hipótese alguma poderia ser fundamentada pela aplicação do artigo 26 da Lei 11.457/2007, pois esse dispositivo se refere, exclusivamente, às contribuições: a) das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; b) dos empregados domésticos e c) dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário de contribuição, o que, definitivamente, não é o caso dos autos;

- que, vale dizer, os artigos 2º e 26, parágrafo único, da Lei 11.457/2007 somente vedam a compensação nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96 para as contribuições previdenciárias das alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei 8.212/91;

- que a situação da Contribuinte é diversa, pois trata-se de Agroindústria e, por isso, o débito compensado se enquadra na alínea "d" do § único do artigo 11 da Lei 8.212/91, ou seja, contribuição social incidente sobre o faturamento, por força do disposto no art. 22-A da Lei 8.212/91, redação dada pelo art. 1º da Lei 10.256/2001, e que, por conseguinte, a compensação efetuada não é vedada;

- que, não obstante, a vedação de compensação (alíneas a, b e c do § único do art. 11 da Lei 8.212/91), também, não deve prevalecer por ser flagrantemente inconstitucional, por falta de proporcionalidade ou razoabilidade da restrição;

- que, desta forma, em face da inexistência de vedação pelo art. 26 da Lei 11.457/2007 ao caso em apreço (Agroindústria, alínea "d" do § único do art. 11 da Lei nº 8.212/91), e considerando que a justificativa de fato e de direito que existia para se vedar a compensação entre créditos antes administrados separadamente pelo INSS e pela Secretaria da Receita Federal deixou de existir com a criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, merece ser homologada a compensação formalizada, objeto dos autos;

- que, por fim, pedido a revisão do indigitado Despacho Decisório.

A DRJ/Recife, na mesma esteira do Despacho Decisório, julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente pela vedação da compensação pleiteada no rito do procedimento previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/96, não entrando no mérito do direito creditório, cuja menta do acórdão transcrevo a seguir (fl. 72), *in verbis*:

(...)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

*COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ.
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.
IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO LEGAL.*

Às contribuições previdenciárias previstas no art. 11, parágrafo único, "a", "b" e "c" da Lei nº 8.212/1991 e às instituídas a título de substituição não se aplicam às disposições relativas à restituição e compensação previstas no art. 74 da Lei nº 9430/1996, inteligência do art. 26 da Lei nº 11.457/2007.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA.

Incabível a arguição de inconstitucionalidade na esfera administrativa visando afastar obrigação tributária regularmente constituída, por transbordar os limites de

competência desta esfera, o exame da matéria do ponto de vista constitucional.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.

(...)

Ciente desse *decisum* em 22/03/2012-sexta-feira (fl. 80), a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 23/04/2012 (fls. 81/95), juntando ainda os documentos de fls. 98/105, aduzindo, em suma, as mesmas razões já apresentadas na instância *a quo*, já resumidas anteriormente, neste relatório.

Por fim, a Recorrente pediu a revisão da decisão recorrida, reiterando que, em face da inexistência de vedação pelo art. 26 da Lei 11.457/2007 ao caso em apreço (Agroindústria - alínea "d" do § único do art. 11 da Lei nº 8.212/91) e considerando que a justificativa de fato e de direito que existia para se vedar a compensação entre créditos antes administrados separadamente pelo INSS e pela Secretaria da Receita Federal deixou de existir com a criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, merece ser homologada a compensação formalizada, objeto dos autos. Aduziu, também, a tese de que o art. 26, caput, da Lei nº 11.457/2007 estaria permitindo a compensação de débitos de contribuição previdenciária com créditos de outros tributos mediante prévio requerimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelso Kichel, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade. Por conseguinte, dele conheço.

Conforme relatado, os autos tratam de processo de compensação tributária.

A Contribuinte, em 20/03/2009 (fls. 02/03), formalizou compensação tributária de débitos das contribuições previdenciárias previstas no art. 11, parágrafo único, alíneas "a", "b", e "c" da Lei nº 8.212/1991 e/ou das instituídas a título de substituição (contribuições da Agroindústria, Lei nº 8.212/91, art. 22A, redação da Lei nº 10.256/2001, art. 1º) com **direito creditório** - saldo negativo do IRPJ do ano-calendário 2008, utilizando o procedimento do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

A decisão *a quo*, assim como aconteceu com o despacho decisório, sem entrar no mérito do direito creditório, rejeitou a compensação tributária, pela impossibilidade jurídica do encontro de contas pelo procedimento do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Nesta instância recursal, a Recorrente rebela-se contra a decisão *a quo*, argumentando que é inaplicável a vedação do art. 26, parágrafo único, da Lei nº 11.457/2007, pelas seguintes razões:

a) que a vedação estende-se, apenas, às exações fiscais das alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91;

b) que, por ser agroindústria (contribuições da Agroindústria, Lei nº 8.212/91, art. 22A, redação da Lei nº 10.256/2001, art. 1º), os débitos compensados do INSS referem-se à alínea "d" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91;

c) que, caso esse entendimento não seja acatado e ainda assim, a partir da criação da Super Receita - Lei nº 11.457/2007 (unificação da Secretaria da Receita Federal com a Secretaria de Arrecadação Previdenciária do Ministério da Previdência Social), não deve prevalecer a vedação de aplicação do art. 74 da Lei 9.430/96. Vale dizer: que é inconstitucional o dispositivo legal que veda a compensação tributária, via DCOMP, de débitos do INSS com créditos de tributos federais, pois tais exações fiscais passaram a ser administradas pelo mesmo órgão, ou seja, a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

d) que, por fim ainda, defende a tese de que o art. 26, caput, da Lei nº 11.457/2007 estaria permitindo a compensação por prévio requerimento entre débitos de contribuições previdenciárias com créditos de outros tributos.

Inexistindo preliminar suscitada de natureza processual, passo diretamente à análise do mérito.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PROCEDIMENTOS.

O ponto controvertido, que precede à análise de mérito do direito creditório pleiteado, diz respeito ao procedimento utilizado pela Recorrente para viabilizar o “encontro de contas” de débitos de contribuições sociais do INSS (estatuídas na Lei nº 8.212, art. 11, parágrafo único, alíneas “a”, “b”, e “c”) e/ou das instituídas a título de substituição (contribuições sociais da Agroindústria, Lei nº 8.212/91, art. 22A, redação da Lei nº 10.256/2001, art. 1º) com créditos de outros tributos federais.

Em relação às contribuições previdenciárias do INSS, antes da fusão da Receita Federal com a Receita Previdenciária promovida pela Lei nº 11.457/07 (Lei que criou a "Super Receita"), as hipóteses de compensação dessas exações fiscais estavam bem delineadas na legislação de regência. Senão vejamos:

a) **compensação voluntária**, via declaração (GFIP), somente entre débitos tributários de contribuições previdenciárias do INSS e crédito dessas mesmas exações fiscais, decorrente de pagamento indevido ou a maior (Lei nº 8.212/91, art. 89 c/c Lei nº 9.032/95);

b) **compensação de ofício**, entre débitos do sujeito passivo com a Fazenda Nacional e créditos de competência do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS (Lei nº 8.212/91, art. 89, § 8º, MP 252/2005 e Lei nº 11.196/05);

c) **compensação de ofício**, realizada entre créditos de quaisquer tributos federais com débitos de contribuições previdenciárias, cuja competência era exercida pela Secretaria da Receita Federal. (Decreto-Lei nº 2.287/86, art. 7º, § 2º, com redação dada pelo art. 114, da Lei nº 11.196/05).

Portanto, enquanto vigente o art. 89, § 2º, da Lei nº 8.212/91, o qual foi objeto de revogação pela Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, havia expressa disposição de que a restituição ou compensação de contribuições previdenciárias, por iniciativa voluntária do contribuinte, somente envolvia débitos e créditos tributários decorrentes dessas mesmas contribuições, *in verbis*:

"Art. 89. (...)

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

Quando da entrada em vigor da Lei nº 11.457/07 (unificação da Secretaria da Receita Federal e da Secretaria de Arrecadação da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social), o *caput* do art. 26 trouxe uma **inovação** legislativa atinente à compensação de contribuições previdenciárias, ou seja, além da compensação voluntária entre débitos e créditos de contribuições sociais do INSS, prevê a compensação, **por requerimento**, em procedimento diverso da Declaração de Compensação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, para débitos de contribuições sociais do INSS com créditos de outros tributos federais.

Vale dizer, a partir data da entrada em vigor da MP 449/08, restou revogada a restrição contida no § 2º, do art. 89, da Lei nº 8.212/91 (norma específica). A mencionada medida provisória foi convertida na Lei nº 11.941/09, que manteve a revogação. **Em face disso, e em consonância com o caput do art. 26 da Lei nº 11.457/07, há previsão legal, em abstrato, de compensação voluntária, por requerimento, de débitos previdenciários com créditos de tributos federais.**

Já, os Tribunais brasileiros, interpretando a norma inserta no art. 26, e parágrafo único, da Lei nº 11.457/07, têm enfrentado a questão, apenas, sob o ângulo se cabível ou não a aplicação do procedimento do art. 74 da Lei nº 9.430/96 para efeito de **compensação voluntária**, por iniciativa do contribuinte, entre débitos de contribuições previdenciárias do INSS com créditos de tributos federais.

A propósito da norma insculpida no art. 26, da Lei nº 11.457/07, o Superior Tribunal Justiça (STJ) já se manifestou acerca de compensação entre contribuições federais e os demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Vale dizer, a Segunda Turma desse Excelso Tribunal, em julgado datado 05/04/2011 (STJ. REsp 1235348/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 02/05/2011), quanto ao alcance do art. 26, e seu parágrafo único, da Lei nº 11.457/07, assim concluiu, *in verbis*:

"(...) consignou expressamente que o art. 74 da Lei 9.430/96 não se aplica às exações cuja competência arrecadatória foi transferida, ou seja, vedou a compensação entre créditos de tributos que eram administrados pela antiga Receita Federal com débitos de natureza previdenciária, até então sob o pálio do INSS." (p.08).

Em outro julgado, mais recente da mesma Turma julgadora do STJ (AgRg no REsp 1267060/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 24/10/2011), reafirma-se o entendimento exposto no início do ano de 2011, *in verbis*:

"É incontroverso que, em regra, os créditos do contribuinte contra a Receita Federal do Brasil podem ser compensados com quaisquer débitos tributários administrados pelo mesmo órgão, por meio da declaração eletrônica (DCOMP), nos termos do art. 74 da Lei 9.430/1996 (redação dada pela Lei 10.637/2002).

Ocorre que o art. 26, parágrafo único, c/c o art. 2º da Lei 11.457/2007 afastou expressamente essa prerrogativa em relação às contribuições sociais do art. 11, parágrafo único, "a", "b" e "c", da Lei 8.212/1991 (contribuições patronais, dos empregadores domésticos e dos trabalhadores) e àquelas instituídas a título de substituição:

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.*

A intenção do legislador foi, claramente, resguardar as receitas necessárias para o atendimento aos benefícios, que serão creditadas diretamente ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, nos termos do art. 2º, § 1º, da Lei 11.457/2007”.

Portanto, conforme entendimento do Poder Judiciário, o disposto no art. 74 da Lei nº 9.430/96 (compensação por PER/DCOMP) não se aplica às contribuições sociais aludidas no art. 2º da Lei nº 11.457/07.

Não obstante, como já disse alhures, entendo que a partir da revogação do § 2º do art. 89 Lei nº 8.212/91 (norma específica), operada pela Lei nº 11.941/09, abriu-se possibilidade legal de compensação voluntária, de iniciativa do contribuinte (prévio requerimento), de débitos de contribuições previdenciárias do INSS com créditos dos demais tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, desde que observado específico procedimento legal de compensação a ser implementado, conforme será demonstrado a seguir.

Primeiramente, torna-se mister transcrever o texto dos arts. 2º e 26 da Lei nº 11.457/2007, *in verbis*:

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).*

§ 1º *O produto da arrecadação das contribuições especificadas no caput deste artigo e acréscimos legais incidentes serão destinados, em caráter exclusivo, ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social e creditados diretamente ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, de que trata o art. 68 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.*

(...)

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."

No contexto sistemático-normativo que se insere a Lei nº 11.457/07 (arts. 2º e 26), é cediço que o referido diploma legal procedeu à fusão da Secretaria da Receita Federal com a Secretaria da Receita Previdenciária, criando a cognominada "SUPER RECEITA", cujo órgão passou a ser chamado de Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

E, no contexto da referida fusão, foram criadas regras para a estrutura administrativa e de procedimentos administrativos para harmonização e operacionalização da reunião das competências de administração, fiscalização e arrecadação dos tributos federais, incluindo agora as contribuições previdenciárias, previstas no art. 11, parágrafo único, "a", "b" e "c", da Lei nº 8.212/91 **e das contribuições instituídas a título de substituição.**

A norma insculpida no *caput* do art. 26 da Lei 11.457/07, numa primeira análise, diz respeito apenas à **obrigatoriedade do repasse**, pela União (RFB), do valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições previdenciárias do INSS ao **Fundo do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).**

Já, a regra contida no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457/07 dispõe apenas acerca do alinhamento e **adaptação do procedimento administrativo de compensação**, para operacionalização do repasse, pela União (RFB), do valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições previdenciárias ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social.

Mas, não é só isso!

Em análise detida, o art. 26 da Lei nº 11.457/07 diz mais: busca equalizar o fluxo de arrecadação e manter íntegra a destinação dos valores arrecadados a título de contribuições previdenciárias do INSS, diante da característica das contribuições especiais: a destinação específica do produto de sua arrecadação.

A equalização do fluxo de arrecadação, para manutenção da correta destinação dos valores das contribuições previdenciárias ao Fundo do RGPS, somente se justifica se, e apenas se, na compensação (débitos x créditos) os créditos utilizados para o encontro de contas não forem de natureza previdência (contribuições previdenciárias).

A propósito, os efeitos financeiros da compensação tributária, se operada apenas entre contribuições previdenciárias ou entre contribuições previdenciárias e demais tributos federais, são os seguintes:

a) compensação de débito de contribuição previdenciária com créditos previdenciários. O produto da arrecadação da contribuição previdenciária, já descontada a compensação, é creditado diretamente ao Fundo RGPS (Lei 11.457/2007, art. 2º, § 1º). Aqui, não há equalização do fluxo de arrecadação, pois tudo é feito no âmbito da GFIP, **conforme será abordado mais adiante.**

b) compensação débito de contribuição previdenciária do INSS com créditos de tributos federais. O produto da arrecadação da contribuição previdenciária (valor recolhido pelo contribuinte + o valor compensado) é creditado diretamente ao Fundo RGPS (Lei nº 11.457/2007, art. 2º, § 1º). Quanto ao valor compensado (crédito utilizado de tributos administrado pela RFB), o repasse do respectivo valor pela União (RFB) ao Fundo RGPS deve ocorrer em dois dias úteis (Lei nº 11.457/2007, art. 26). Aqui, destarte, que se dá a equalização para que haja o repasse integral da arrecadação das contribuições previdenciárias. É essa equalização de arrecadação que está regulamentada no *caput* art. 26, da Lei nº 11.457/07.

Tal procedimento financeiro-contábil já era adotado desde o ano de 2005, antes mesmo da criação da "Super Receita", com o advento Lei nº 11.196/05, que modificou o Decreto-Lei nº 2.287/86, instituindo a **compensação de ofício** entre as contribuições previdenciárias e créditos de outros tributos federais.

Entretanto, o *caput* do art. 26 da Lei nº 11.457/2007 foi além dessa compensação de ofício, ou seja, prevê também a compensação voluntária, mediante requerimento do contribuinte, de débito de contribuição previdenciária (INSS) com créditos de tributos federais, porém, neste último caso, em procedimento diverso do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Logo, o parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457/2007 deve ser entendido no sentido de que o procedimento de compensação previsto no art. 74, da Lei nº 9.430/96 não se aplica às compensações de débitos previdenciários via DCOMP eletrônica ou em papel, quando estiverem envolvidos créditos de tributos federais e débitos de contribuições previdenciárias.

E não se aplica o mencionado procedimento administrativo fiscal do art. 74 da Lei 9.430/96 para as compensações de débitos previdenciários com créditos de outros tributos federais por uma razão lógica e sistêmica após unificação da arrecadação dos tributos federais, promovida pela Lei nº 11.457/07, ou seja, em face da necessidade de equalização do fluxo de arrecadação do INSS (necessidade de repasse em dois dias úteis em procedimento de compensação ágil, diverso do procedimento do art. 74 da Lei nº 9.430/96). Como a compensação tributária, no procedimento do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dá-se imediatamente, ainda que em caráter resolutório, podendo a homologação ocorrer de forma expressa ou tácita, no prazo de até cinco anos. Vê-se, logo, que o procedimento do art. 74 da Lei nº 9.430/96 é incompatível com a necessidade de equalização imediata do fluxo de arrecadação da receita previdenciária.

É notório que o procedimento administrativo de compensação, previsto no art. 74, da Lei nº 9.430/96, é o denominado de "Compensação por Declaração", ou seja, o próprio contribuinte realiza a compensação e a informa à RFB, mediante utilização do Programa Gerador PER/DCOMP eletrônica ou, em certos casos, mediante DCOMP em formulário em papel.

O procedimento de compensação por declaração (DCOMP) é incompatível com o procedimento de equalização do fluxo de recursos financeiros, prevista no *caput* art. 26, da Lei nº 11.457/07. É incompatível pelas seguintes razões:

- necessidade de controle prévio da compensação de crédito de tributos federais (exceto previdenciários) com os débitos de contribuição previdenciária, para fins de determinação do *quantum* a ser repassado para o Fundo do RGPS;

- exíguo lapso temporal para o repasse pela União (RFB) ao Fundo do RGPS dos valores compensados, uma vez que fixado dois dias úteis da data da compensação de ofício ou do deferimento do requerimento. Prazo incompatível com a DCOMP que extingue o débito sob condição resolutória na data de sua transmissão.

Cabe mencionar, ainda, que a Lei nº 11.457/07 faz referência à data do deferimento do requerimento. Tal REQUERIMENTO somente pode ser considerado o pedido administrativo prévio de compensação voluntária pelo contribuinte.

É indubitável que a compensação via requerimento é completamente distinta da compensação por intermédio de declaração. Nesta, o contribuinte realiza a compensação sob condição resolutória e, ato contínuo, informa à RFB, que tem determinado prazo para homologá-la ou não. Naquela, o contribuinte faz meramente um pedido administrativo de compensação, o qual será analisado pela RFB, que poderá deferi-lo ou não.

De modo que já se sabe, até mesmo por expressa menção do parágrafo único do art. 26 da referida Lei, que o procedimento via DCOMP não se aplica às compensações referidas no *caput*.

E mais, sabe-se que a compensação entre crédito de contribuição previdenciária e débitos desta mesma contribuição é realizada por declaração, na denominada GFIP, pois desnecessária, nestes casos, a equalização de recursos financeiros entre a União e o INSS (RGPS).

Com efeito, não faria qualquer sentido dizer que o vocábulo "requerimento", a que se refere o *caput* do art. 26, da Lei nº 11.457/07, estaria ligado à compensação entre crédito de contribuições previdenciárias e débitos de natureza previdenciária.

Como visto, há diversos procedimentos de compensação tributária.

Resumidamente, a compensação tributária ocorre em momentos distintos a depender do tipo de procedimento adotado, ou seja:

a) entre contribuições previdenciárias, conforme legislação de regência da GFIP (Lei 8.212/91, art. 89, c/c art. 44 da IN RFB nº 900/2008);

b) entre tributos federais administrados pela RFB, pela legislação de regência da DCOMP (Lei nº 9.430/96, art. 74, § 1º);

c) entre débitos de contribuição previdenciária do INSS e crédito de tributos federais administrados pela RFB, somente após deferimento de requerimento, em procedimento diverso do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (Lei 11.457/2007, art. 26).

Assim, embora não aplicável o art. 74 da Lei 9.430/96 à compensação tributária entre créditos de tributos federais e débitos de contribuições previdenciárias, o parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457/07, ao invés de vedar, está a viabilizar possível compensação tributária por “requerimento” do contribuinte prevista no seu caput.

Tanto é assim que, com o fito de eliminar o último óbice quanto à compensação voluntária entre contribuições previdenciárias e créditos de outros tributos federais, a Lei nº 11.941/09 revogou, expressamente, o § 2º do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Significa isso que, acaso o legislador desejasse vedar a compensação, por iniciativa do contribuinte, de crédito de outros tributos federais com os débitos de contribuições previdenciárias, teria mantido a norma inserta no § 2º, do art. 89, da Lei nº 8.212/91, modificando apenas o órgão arrecadador para a RFB. Mas assim não o fez, mantendo a coerência lógico-sistemática da compensação de tributos administrados pela RFB.

Em face do exposto, cabe concluir que a compensação de créditos de tributos federais com débitos de contribuições previdenciárias do INSS tem previsão legal, porém deve ser apresentada via “requerimento” do contribuinte, por força do art. 26, *caput*, da Lei nº 11.457/07, em face de necessidade de controle da compensação para fins de repasse, pela União (RFB), do valor compensado ao Fundo do RGPS, não podendo ser utilizado, por conseguinte, o procedimento de compensação por declaração (DCOMP), prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/96, conforme dispõe o parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457/07.

No caso, inadvertidamente a Recorrente utilizou, para compensação tributária de débitos de contribuição previdenciária – INSS (de que tratam as **alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212/91 e das contribuições instituídas a título de substituição**) com créditos de tributos federais (saldo negativo do IRPJ), o procedimento vedado do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (DCOMP) quando deveria ter utilizado a via **requerimento** a que alude o *caput* do art. 26 da Lei nº 11.457/2007.

A alegação da Recorrente de que as contribuições previdenciárias do INSS da agroindústria (**contribuições instituídas a título de substituição**) estariam enquadradas, abarcadas, no art. 11, parágrafo único, alínea “d” da Lei 8.212/91) e que não estariam abrangidas pela vedação do parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457/07 também não merece prosperar.

As contribuições da alínea “d” do parágrafo único do art. 11 (contribuições sobre o faturamento) são diversas das contribuições instituídas para a agroindústria, a título de substituição.

Logo, a vedação de compensação tributária pelo sistema do art. 74 da Lei nº 9.430/96 aplica-se às contribuições instituídas a título de substituição, conforme previsão, de forma expressa, do art. 2º da Lei 11.457/2007.

Nessa parte ainda, como razão de decidir, adoto os fundamentos do voto condutor da decisão recorrida por serem plusíveis ou pertinentes e que transcrevo a seguir (fls. 72/73), *in verbis*:

(...)

O contribuinte pleiteia compensação de crédito referente ao saldo negativo do IRPJ ano-calendário 2008 com débitos de Contribuição Social Previdenciária e se insurge contra o Despacho Decisório, fl. 25, que indeferiu o pleito, alegando não haver impedimento legal para a compensação após a Lei nº 11.457/2007 que unificou as competências da Receita Federal com a Receita Previdenciária. E acrescenta que por força do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991 se enquadra na alínea "d" do parágrafo único do art. 11 da citada lei, por conseguinte, não se encontra atingida pela possível vedação à aplicação do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

*Não lhe assiste razão, é impossível, para o caso em análise, a aplicação do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, porque, diferente do que afirma a defesa, a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007 (Lei de criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil), mediante o art. 26, parágrafo único, veda expressamente a citada aplicação às 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.*

(...)

O regime substitutivo está disciplinado no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991:

"Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

..." (Grifei)

Portanto, às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do art. 2º da Lei nº 8.212/1991, bem como as instituídas a título de substituição, não se aplicam as disposições sobre compensação previstas no art. 74 da Lei nº 9.430/1996 é o que determina com clareza o art. 26 c/c art. 2º da Lei nº 11.457/2007, acima transcritos.

Sendo assim, diferente do que alega a defesa, a contribuição devida e para a qual se requer compensação, com crédito de saldo negativo do IRPJ apurado no ano-calendário 2008, se trata de contribuição previdenciária e seja do tipo das previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei

nº 8.212/1991, seja do tipo das instituídas a título de substituição (agroindústria), se encontra excetuada das determinações contidas no art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Pelo exposto, não prospera a tentativa da defesa de enquadrar a contribuição referida na alínea "d" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/1991, a qual abrange, tão somente, às contribuições incidentes sobre o faturamento e o lucro das empresas, ou seja, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CSLL, e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, COFINS, ambas já administradas pela Receita Federal.

Tanto é assim que o art. 2º da Lei nº 11.457/2007 ao atribuir a nova competência à Secretaria da Receita Federal do Brasil se referiu às contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/1991 e às contribuições instituídas a título de substituição, cujo regime substitutivo está previsto no art. 22-A, referido pela defesa.

Corroborando o entendimento acima a Instrução Normativa RFB nº 900/2008, regulamenta a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e determina:

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

...." (Grifei).

Também divergente do que interpreta a defesa, as contribuições previdenciárias foram ressalvadas e obedecem a regime próprio de compensação previsto nos artigos 44 a 48 da referida Instrução Normativa.

(...)

Portanto, conforme demonstrado, às contribuições da agroindústria (contribuições substitutivas) é inaplicável o procedimento de compensação previsto no artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

Por outro lado, cabe pequeno reparo na decisão recorrida, ou seja, diversamente do que consta da decisão *a quo*, a situação dos autos também não se amolda, não se subsume, aos artigos 44 a 48 da IN RFB nº 900/2008, pois esses dispositivos tratam de compensação de créditos decorrentes de pagamento a maior de contribuições previdenciárias com débitos dessas mesmas contribuições.

A situação dos autos, como já restou sobejamente demonstrado, trata-se de situação diversa, ou seja, de declaração de compensação de crédito de outros tributos (saldo negativo do IRPJ) com débitos de contribuições previdenciárias.

Tal fundamento ou possibilidade de compensação tributária não foi enfrentada pelo despacho decisório e pela decisão recorrida, embora, em abstrato, tenha sido prevista, em tese, no caput do art. 26 da Lei nº 11.457/2007, conforme já fartamente demonstrado.

Por conseguinte, se a compensação pleiteada não pode se efetivar pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96, e também não pode se efetivar pelos artigos 44 a 48 da Instrução Normativa SRF nº 900/2008, cabia ao despacho decisório e à decisão recorrida pronunciar-se, de forma expressa, se na data de protocolização da Declaração de Compensação objeto dos autos (20/03/2009) já estava, ou não, implementada a possibilidade de compensação de créditos de outros tributos (saldo negativo de IRPJ) com débitos de contribuições previdenciárias, e não simplesmente denegar o pleito da Recorrente, sob pretexto de que foi utilizado procedimento vedado. Qual seria o procedimento de compensação permitido, no caso?

A Recorrente tem direito de compensação tributária, em tese.

Para evitar possível cerceamento do direito de defesa, negativa de prestação de jurisdição e evitar supressão de instância de julgamento, torna-se necessário devolver os autos à Unidade de origem da RFB (DRF/Maceió), para que enfrente, no mérito, a questão se Recorrente tem, ou não, o direito de compensação tributária, no caso, com fulcro no *caput* do art.26 da Lei nº 11.457/2007 que estaria permitindo, em tese, a compensação no caso, mediante mero requerimento.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSIÇÃO LEGAL.

Nas razões do seu recurso, a Recorrente arguiu a ilegalidade ou inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457/2007, por afronta a princípios constitucionais, em face da vedação de aplicação do art. 74 da Lei nº 9.430/96 nas compensações, entre créditos de tributos federais com débitos de contribuições previdenciárias do INSS.

Não cabe aos órgãos de julgamento administrativo conhecer, no mérito, da arguição de inconstitucionalidade de lei, negar vigência, afastar ou deixar de aplicar disposição legal de regência vigente sob pena de responsabilidade funcional, pois, em face da adoção do princípio da Jurisdição Una pela Carta da República, o controle de legalidade de lei é da competência do Poder Judiciário.

A propósito, esse entendimento é pacífico neste Egrégio Conselho Administrativo cuja matéria já se encontra sumulada:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Na verdade, na esfera administrativa o escopo do julgamento não é o controle de legalidade da legislação aplicada (eventuais ou pretensos vícios formais ou matérias da lei),

mas sim o controle de legalidade do ato administrativo, do despacho decisório e da decisão recorrida, no sentido de aferir se houve, ou não, observância da legislação material e processual de regência.

Por tudo que foi exposto, voto para DAR provimento PARCIAL ao recurso, para devolver os autos do processo à unidade de origem da RFB, no caso à DRF/Maceió para que se pronuncie, no mérito, se a Recorrente tem ou não, no caso, direito à compensação tributária com base no caput do artigo 26 da Lei 11.457/2007 que, em tese, estaria permitindo a compensação tributária objeto dos autos, haja vista a inaplicabilidade do procedimento do art. 74 da Lei nº 9.430/96 e do procedimento dos artigos 44 a 48 da IN SRF nº 900/2008.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel