



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



**Processo nº** 10580.012283/2007-97  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-005.671 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de novembro de 2019  
**Recorrente** FÁBRICA DE GAZES INDUSTRIAIS AGRO PROTETORAS - FAGIP S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEI DE CUSTEIO. PROCEDIMENTO PRÓPRIO. CRÉDITOS LÍQUIDOS E CERTOS.

Enquanto modalidade de extinção do crédito tributário, a compensação somente restará concretizada a partir da existência de relações contrapostas (crédito tributário e débito do fisco) as quais devem apresentar, ainda, objetos líquidos e certos.

A compensação das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários deve ser realizada com contribuições de mesma espécie, nos termos da legislação de regência.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Riso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Auto de Infração DEBCAD n. 37.054.607-5 que tem por objeto exigências de *Contribuições Previdenciárias destinadas a terceiros* (INCRA, SEBRAE, SESI E SENAI), apuradas em razão de divergências entre os valores declarados em GFIP e aqueles efetivamente recolhidos em GPS nas competências abrangidas entre 01.2005 a 12.2005 e 13º salários, do que resultou na constituição do crédito tributário no montante de R\$ 26.623,72 (fls. 3/33).

Verifica-se do *Relatório Fiscal* de fls. 41/53 que a FÁBRICA DE GAZES INDUSTRIAIS AGRO-PROTETORAS – FAGIP S.A. procedeu indevidamente com a compensação das contribuições previdenciárias destinadas a terceiros durante as competências de 01.2005 a 12.2005 e 13º salários. A propósito, informa a autoridade fiscal que a ora recorrente havia ajuizado ação ordinária n. 95.1319-3 buscando a restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de contribuição previdenciária prevista no artigo 3º, I da Lei n. 7.787/89, sendo que a decisão ali proferida foi expressa no sentido de determinar que a compensação de tais valores dever-se-ia realizar apenas com os tributos de mesma espécie, os quais, aliás, não se confundem com as contribuições previdenciárias previstas no artigo 11, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei n. 8.212/91.

A ora recorrente foi, então, devidamente notificada da autuação em 23.07.2007 (fls. 91) e apresentou impugnação de fls. 97/137 suscitando, preliminarmente, a nulidade da NFDL e, no mérito, (i) a aplicação, por analogia, da Lei n. 10.637/2002, que alterou o artigo 74 da Lei n. 9.430/96 para possibilitar a compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, bem assim (ii) a impossibilidade de utilização da Taxa SELIC em relação ao cálculo dos juros moratórios e, ainda, (iii) o caráter confiscatório da multa aplicada.

Em acórdão de fls. 255/263, a 6ª Turma da DRJ de Salvador entendeu por julgar a impugnação improcedente, mantendo-se o crédito tributário, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

REMUNERAÇÃO AOS SEGURADOS EMPREGADOS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviço.

O atraso total ou parcial no recolhimento das contribuições acarreta o lançamento do crédito, na forma da Lei Orgânica da Seguridade Social e sua regulamentação.

CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS. COMPENSAÇÃO COM CONTRIBUIÇÕES DE ESPÉCIES DIFERENTES. IMPOSSIBILIDADE.

De acordo com a Lei Orgânica da Seguridade Social, somente poderá ser compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor das contribuições sociais das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, destinadas à Seguridade Social. Impossível a compensação em contribuições especiais de intervenção do domínio econômico, que têm, como destino, terceiros (entidades e fundos).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

**MORA. JUROS DA TAXA SELIC E MULTA. LEGALIDADE.**

A título de mora, incide juros da taxa SELIC e multa sobre contribuições sociais recolhidas em atraso, os quais estão previstos na legislação específica.

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO.**

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo em vigor.

Lançamento Procedente.”

Devidamente intimada da decisão de 1ª instância em 08.09.2009 (fls. 271) a FAGIP S.A. apresentou Recurso Voluntário de fls. 273/279, protocolado em 02.10.2009, suscitando, pois, as razões do seu descontentamento.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72, razão por que dele conheço e passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

De início, verifico que a FAGIP S.A. encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Dos fatos (fls. 275):

- Que logrou êxito no processo judicial n. 95.1319-3 em que foi autorizado que a empresa compensasse os valores pagos indevidamente a título de contribuição previdenciária decorrente do artigo 3º, I da Lei n. 7.787/89 com tributos da mesma espécie e devida correção monetária;
- Que procedeu com a compensação do crédito que fazia *jus* através de procedimento administrativo de compensação, o qual deve ser ou não homologado pela autoridade fiscal;
- Que a autoridade fiscal desconsiderou o pedido de compensação formulado e procedeu ao lançamento dos valores devidamente compensados e pendentes de homologação pelo órgão competente; e
- Que a autuação é ilegal, já que o fiscal não tem competência para analisar pedidos de compensação e desconsiderá-los.

(ii) Do processo legal de compensação (fls. 275/279):

- Que o processo de compensação é uma modalidade de extinção do crédito tributário, sendo que o direito de compensar encontra guarida no artigo 74 da Lei n. 9.430/96;
- Que o pedido de compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de posterior homologação pelo Fisco;
- Que uma vez formulado o pedido de compensação, a autoridade fazendária tem o prazo decadencial de 05 anos para homologar ou não a compensação tal qual requerida;

- Que caso a autoridade não homologue a compensação, instaura-se a fase litigiosa e outorga-se ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório, facultando-lhe a apresentação de inconformidade e, posteriormente, recurso administrativo, conforme estabelecem o artigo 74, parágrafos 7º, 8º, 9º, 10 e 11 da Lei n. 9.430/96;
- Que o suposto débito encontra-se extinto enquanto não houver decisão expressa da não homologação pela autoridade fazendária, sendo que entender-se contrariamente acaba violando o princípio da segurança jurídica; e
- Que não resta outra conclusão que não pela manifesta nulidade do auto de infração ora vergastado, uma vez que o crédito tributário discutido encontra-se extinto por força da compensação tributária.

Com base em tais alegações a FAGIP S.A. requer que o presente Recurso Voluntário seja provido para que o lançamento seja julgado improcedente uma vez que o crédito tributário encontra-se extinto por conta da compensação tributária, de modo que apenas a não homologação da compensação tem o condão de refutá-la.

Antes de proceder com a análise das alegações tais quais formuladas, note-se que a discussão tal como posta pela recorrente gira em torno do instituto da compensação tributária. É por isso mesmo que no meu entendimento devemos, num primeiro momento, tecer algumas considerações sobre o instituto da compensação para, apenas em seguida, adentrar na análise dos elementos fático-jurídicos que revestem o caso concreto.

Pois bem. De acordo com o artigo 156, II do CTN a compensação é causa de extinção do crédito tributário. E o que faz da compensação tributária uma modalidade extintiva das obrigações tributárias completamente diferente das demais modalidades ali anunciadas é que tanto o direito subjetivo do fisco (crédito tributário) quanto o dever jurídico do contribuinte (débito tributário) desaparecem simultaneamente. A compensação se volta contra duas relações, já que se trata de uma forma de extinção simultânea das relações de crédito e débito do fisco. E, aí, a partir da junção da norma relativa à obrigação tributária e aquela atinente à relação de débito da Fazenda é que deve ser sacada uma terceira norma jurídica, que é a norma jurídica da compensação.

É nesse sentido que dispõe Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>:

“A norma da compensação tributária pressupõe a obrigação do tributo e a relação de débito do fisco, devidamente introduzidos no ordenamento jurídico por meio de normas individuais e concretas. Exige a presença dessas duas normas para que, combinadas, ensejem a produção de uma terceira.

Sendo a norma jurídica, no sentido estrito da expressão, dotada de estrutura hipotético-condicional, a esse esquema lógico não refogem a norma de compensação nem aquel’outras duas regras com supedâneo nas quais vai ser composta:

(i) Na regra-matriz de incidência, o denominada ‘fato jurídico tributário’ é indicado conotativamente na hipótese normativa, enquanto, na posição do conseqüente, figura a ‘obrigação tributária’, podendo ser assim enunciada, simplificada: dado o fato jurídico tributário, deve ser a obrigação tributária.

(ii) Noutro específico campo, o da regra-matriz do pagamento indevido, é a conotação do denominado fato jurídico do pagamento indevido que assume a condição de suposto,

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e positivação no direito tributário. v. 2. São Paulo: Noeses, 2013, p. 139/140.

ao passo que a consequência é interligada pela relação de débito do fisco, nos seguintes moldes: dado o fato jurídico do pagamento indevido, deve ser a relação de débito do fisco.

Postas tais realidades, cabe-nos ajuntá-las, combinando a norma relativa à relação de débito do fisco, sacando uma terceira estrutura normativa, que é (iii) a da compensação tributária, podendo ser assim enunciada: dado o fato jurídico do pagamento indevido de determinado tributo, conjugado ao fato da obrigação tributária, deve ser a relação jurídica de compensação tributária envolvendo os respectivos débito do fisco e crédito tributário. Tudo operando-se estritamente dentro do campo do cálculo das relações.”

Observe-se que o ponto central da discussão não está aí. Não há dúvidas de que a compensação é modalidade extintiva do crédito tributário sob condição resolutória à luz do artigo 156, II do CTN e que se trata de uma forma de extinção simultânea das relações de crédito e débito do fisco. O ponto crucial que deve ser, portanto, examinado é que a compensação tributária depende de lei específica para aperfeiçoar-se. A norma básica que trata do instituto da compensação no direito positivo brasileiro encontra lugar no artigo 170 do CTN, cuja redação transcrevo abaixo:

**“Lei n. 5.172/66**

**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.”

Como se infere do texto legal, o CTN outorgou ao legislador ordinário de cada ente federado a “faculdade” de permitir a compensação dos créditos tributários. Trata-se, pois, de norma geral de direito tributário que atribui à lei ordinária a função de estabelecer em que condições a compensação deverá ser realizada. E, aí, no âmbito das contribuições previdenciárias a compensação acabou sendo disciplinada pelo 89 da Lei n. 8.212/91, cuja redação à época da ocorrência dos fatos geradores aqui discutidos dispunha o seguinte:

**“Lei n. 8.212/91**

**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.

[...]

§ 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.

O artigo 89, § 2º da Lei n. 8.212/91 deixa claro que o instituto da compensação das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários deve ser realizado com contribuições de mesma espécie. Aliás, a própria sentença proferida nos autos da ação ordinária de n. 95.1319-3 juntada às fls. 35/38 bem determinava que o direito à compensação dos valores pagos indevidamente a título de contribuição previdenciária prevista no artigo 3º, I da Lei n. 7.787/89 deveria ocorrer com tributos da mesma espécie. Ademais, a sentença também foi expressa em consignar que em razão de se tratar de ação de natureza declaratória seria necessário que a empresa procedesse à efetiva compensação administrativamente.

A rigor, a compensação aperfeiçoar-se não apenas em razão daquelas duas relações contrapostas (crédito tributário e débito da Fazenda Pública), sendo ainda necessário que tais relações tenham objetos líquidos e certos. É nesse sentido que dispõe Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>:

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e positivação no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2013, p. 141.

“Além das duas relações contrapostas (crédito tributário e débito da Fazenda Pública), para que a compensação se aperfeiçoe exige o art. 170 do Código Tributário Nacional que as relações tenham objetos líquidos e certos. São requisitos a ‘certeza da existência’ e a ‘determinação da quantia’ dos créditos e débitos que se pretende compensar.

Não há dúvidas, portanto, de que para o implemento da compensação é imprescindível a emissão de norma individual e concreta pelo sujeito competente, pois é esse o veículo apto para constituir fatos e relações jurídicas, objetivando, dentre outros, o objeto da prestação (*quantum* devido). Do mesmo modo que crédito tributário líquido e certo é aquele formalizado pelo ato do lançamento ou do contribuinte, débito da Fazenda Pública líquido e certo é o que foi objeto de decisão administrativa ou judicial, ou, ainda, reconhecido pelo contribuinte com fundamento em expressa autorização legal. Tais atos, formalizando o fato do pagamento indevido, introduzem-no no sistema. Tanto o crédito tributário como o débito do fisco são líquidos e certos quando estão identificados (i) credor e devedor, (ii) o montante do objeto da prestação e (iii) o motivo do surgimento do vínculo relacional.

Liquidez e certeza referem-se à existência e determinação da dívida, tanto do fisco como do contribuinte. A constituição do crédito tributário dá-se por meio de lançamento ou mediante norma individual e concreta expedida pelo contribuinte. Quanto ao débito do fisco, será constituído por norma individual e concreta decorrente de ato administrativo de invalidação do lançamento, de decisão administrativa, de decisão judicial ou, quando autorizado em lei, por ato do próprio administrado. Em todas essas hipóteses, está presente, sempre, a linguagem reconhecida pelo ordenamento como apropriada.” (grifei).

Como afirmei anteriormente, o ponto central da discussão aqui travada não é saber se a compensação é ou não modalidade de extinção do crédito tributário, porque, como bem sabido, é nesse sentido que prescreve o artigo 156, II do CTN. O ponto nodal que deve ser aqui considerado é que a compensação de contribuições previdenciárias é disciplinada pelo artigo 89 da Lei n. 8.212/91, diferentemente do que faz crer a recorrente ao sustentar pela aplicabilidade do artigo 74 da Lei n. 9.430/96. Com efeito, considerando que a FAGIP S.A não cumpriu com os requisitos estabelecidos no artigo 89 da Lei n. 8.212/91, entendo que nesse ponto a decisão de piso deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

### Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, conheço do recurso voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega