



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

Processo n° 10980.721905/2017-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-005.096 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente BUNGE ALIMENTOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária e previdenciária aplicáveis. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei. Não há que se falar em nulidade da decisão hostilizada quando ela decidiu fundamentadamente a matéria, inclusive quando apreciou, no mérito, a alegada violação de dispositivo legal pelo ato de lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO DE DETERMINADAS RUBRICAS. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO EFETUADO E REVISTO DE OFÍCIO PARA LANÇAR RUBRICA COMPLEMENTAR ESPECÍFICA DE MESMA ESPÉCIE E NATUREZA. SÚMULA CARF N.º 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4.º, do CTN, para as contribuições sociais previdenciárias, cuja natureza é de tributo sujeito a lançamento por homologação, não se observando dolo, fraude ou simulação, considera-se a existência de pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato imponível, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo que resultou no referido recolhimento, rubrica específica de mesma espécie e natureza das antecipações que vem a ser

exigida pela autoridade fiscal no auto de infração do lançamento substitutivo efetuado e revisto de ofício com base em omissão ou inexatidão, lavrado por ocasião do procedimento de homologação da atividade exercida pelo contribuinte. Deste modo, o prazo decadencial para esta rubrica de mesma espécie e natureza deve ser contado a partir da ocorrência do respectivo fato impositivo. Ocorrendo a caducidade, deve-se declarar o perecimento do direito potestativo da Administração Tributária de realizar o lançamento.

GFIP. COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO DE OUTRA ESPÉCIE E DESTINAÇÃO. GLOSA.

A compensação é uma faculdade conferida ao contribuinte que deve comprovar de forma inequívoca ter dela se utilizado nos termos da lei. Sendo apresentado direito creditório de outra espécie e destinação, não estando este tipo de compensação autorizada, é legítima a glosa, consubstanciando-se indevida a declaração de compensação efetivada. Ademais, não estando constituído o crédito tributário, deve-se exarar o auto de infração para fins do lançamento substitutivo efetuado e revisto de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência do lançamento referente à rubrica PLR-Diretores.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Thiago Duca Amoni (Suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chierogatto.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 571/615), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 548/560), proferida em sessão de 19/10/2017, consubstanciada no Acórdão n.º 02-76.767, da 6.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do

Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ/BHE), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação (e-fls. 327/366), mantendo integralmente o crédito tributário lançado (e-fls. 277/284), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

NULIDADE

Não há que se falar em nulidade quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição da legislação e dos fatos suficientes para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbrando nos autos a ocorrência de preterição do direito de defesa.

DECADÊNCIA.

Quando ocorrer lançamento de ofício de crédito tributário que o sujeito passivo não tenha antecipado o pagamento, aplica-se o disposto no artigo 173 do Código Tributário Nacional - CTN COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. DEPÓSITO RECURSAL. GLOSA.

Serão glosados pelo Fisco os valores compensados indevidamente pelo sujeito passivo.

É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com contribuições para Outras Entidades e Fundos - Terceiros e com depósitos recursais, por serem de espécies diferentes.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS.

A Lei n.º 10.101, de 2000, não é extensiva a diretores não empregados.

O pagamento ou crédito de participação nos lucros ou resultados a diretores não empregados integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por falta de previsão legal de não-incidência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

A essência e as circunstâncias do lançamento, no Procedimento Fiscal n.º 0900100.2014.00054, em face de procedimento de análise de compensação declarada de *per si* pelo sujeito passivo, que foram glosadas, para fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 a 31/12/2014, na qual não se reconheceu a certeza e a liquidez do direito creditório vindicado para validar a compensação, efetivando-se auto de infração em 06/07/2017 (e-fls. 277/284), notificado o destinatário em 11/07/2017 (e-fl. 302), cujo crédito tributário total constituído foi de R\$ 13.708.863,60 (e-fl. 277), com Termo de Verificação Fiscal (TVF) plenamente juntado aos autos (e-fls. 287/301), foram bem delineadas e sumariadas no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Glosa de Compensações

Trata-se de crédito tributário decorrente de glosa de compensações efetuadas pelo contribuinte acima identificado, através de GFIP nas competências de 01/2012 a 12/2014. As referidas compensações foram consideradas indevidas em

procedimento de auditoria fiscal, pois não ficou demonstrada a certeza e liquidez dos créditos utilizados para abater das contribuições previdenciárias declaradas devidas nessas GFIP.

Consta no Termo de Verificação Fiscal - TVF, de fls. 287 a 301, que o contribuinte apresentou a "Planilha Apuração de Compensações" (fls. 122/199), em que "demonstra a origem dos valores apurados. No canto inferior direito de cada página encontra-se registrada a competência à que a apuração se refere. Pode-se verificar na planilha que o contribuinte apurou, por estabelecimento, os valores recolhidos e os cotejou com os valores devidos subtraídos dos valores dos depósitos judiciais. Obteve desta forma uma diferença de valor recolhida a maior por estabelecimento.

Conforme relatado no TVF, o contribuinte utilizou valores recolhidos a título de Outras Entidades e Fundos - Terceiros para efetuar as compensações.

Contudo, de acordo com a legislação de regência, "não há previsão permissiva de compensação de créditos de contribuições destinadas a outras entidades ou fundos (terceiros) com contribuições previdenciárias, só podendo tais créditos serem objeto de pedido de restituição, pela empresa".

No TVF a Fiscalização demonstra a segregação dos valores de terceiros que foram objeto da glosa efetuada na presente autuação.

Consta no TVF que, na "competência 05/2014 o contribuinte compensou R\$ 94.352,92 referente a depósito recursal dos Embargos à Execução Fiscal 2003.72.05.002380-5 da autuação fiscal representada pela NFLD 35.246.887-4. Da mesma forma em 09/2014 compensou R\$ 1.276.939,74 referente a depósito recursal dos Embargos à Execução Fiscal 2004.72.05.004697-5 da autuação fiscal representada pelas NFLDs 35.246.424-0, 35.246.425-9, 35.246.429-1, 35.246.430-5 e 35.246.432-1. Nas duas ações de embargos à execução foi requerido a devolução do depósito recursal, contudo, o MM. Juiz entendeu que esta não era a via correta e que a devolução deveria ser requerida em ação própria. O contribuinte decidiu então optar pela compensação evitando abrir outra discussão judicial ou administrativa a esse respeito".

Entretanto, também não há previsão legal para a utilização de valores de depósitos recursais em compensações em GFIP, conforme demonstrado no TVF.

Participação nos Lucros e Resultados

Relata a Fiscalização que a "empresa efetuou pagamento à título de participação de lucros e resultados a diretores não empregados na competência 03/2012. A alínea "j", do parágrafo 9.º, do art. 28 da Lei 8.212/91 estabelece que não integra o salário-de-contribuição para efeitos de incidência da contribuição previdenciária somente a PLR paga ou creditada de acordo com lei específica. Considerando que a lei específica de que trata a referida alínea é a Lei 10.101/00, a PLR da empresa deve ser "objeto de negociação entre empresa e seus empregados" e o valor a ser pago em decorrência dessa participação "não pode substituir ou complementar a remuneração devida a qualquer empregado". Fica claro,

portanto, que a PLR se destina especificamente aos empregados da empresa tendo o diretor estatutário de sociedade anônima - por não ser empregado -, sua participação nos lucros e resultados inserida na base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do art. 28 da Lei n.º 8.212/91".

Decadência

Quando não ocorre o pagamento antecipado não há que se falar em fato homologável, passando o lançamento a ser direto ou de ofício, tal qual previsto no art. 149 do CTN, o que desloca a norma de contagem do prazo decadencial para a regra geral prevista no art. 173, inciso I, do mesmo diploma, contando-se o quinquênio a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia fazê-lo.

Este é o caso dos autos, pois a empresa não declarou quaisquer dos fatos geradores de contribuição previdenciária que ensejaram a presente atuação, deixando também de efetuar o pagamento da contribuição devida em sua totalidade em relação aos créditos tributários exigidos nos Autos de Infração, não havendo que se falar em pagamento parcial ou recolhimento a menor da contribuição sobre a folha de salários.

Da Impugnação ao lançamento

O contencioso administrativo teve início com a impugnação efetivada pelo recorrente, em 08/08/2017 (e-fls. 327/366), a qual delimitou os contornos da lide. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que replico, *litteris*:

Decadência

Inicialmente afirma que, por ter sido intimada do presente auto de infração em 11/07/2017, ocorreu a decadência dos fatos geradores anteriores a 12/07/2012.

Diz que, por se tratar de lançamento por homologação, aplica-se a regra do artigo 150, § 4.º, do CTN.

Acrescenta que ocorreu pagamento parcial de contribuições previdenciárias em 03/2012, o que obriga a aplicação do artigo 150, § 4.º, do CTN. Apresenta jurisprudência e doutrina que entende lhe ser favorável.

Nulidade por Falta de Fundamentação Legal

Alega que a fundamentação legal indicada pela Fiscalização não ampara o lançamento efetuado.

Aduz que os arts. 31 da Lei 8.212/91 e o 219 do Decreto n.º 3.048/99 tratam de "empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra", sem qualquer relação com a atividade da impugnante ou com os fatos descritos na motivação.

Assevera que os demais dispositivos da Lei 8.212/91 e do Decreto n.º 3.048/99 tratam das regras gerais para restituição e compensação, nos exatos moldes do procedimento adotado pela impugnante, e sem qualquer referência específica, direta, ou indireta, relativamente a vedação/limitação a compensação de contribuições de terceiros ou dos valores decorrentes dos depósitos recursais.

Afirma que foi afrontado o princípio da legalidade e apresenta doutrina.

Terceiros

Alega que a IN/RFB n.º 1.300/2012, ao restringir a compensação das contribuições de terceiros, violou o disposto no próprio art. 89 da Lei n.º 8.212/91, embora sob o pretexto de regulamentá-lo.

Houve violação também aos artigos 66 da Lei n.º 8.383/91 e 39 da Lei n.º 9.250/95, que não restringem as compensações com terceiros.

Depósitos Recursais

Aduz que a solução de consulta interna n.º 7/2016 - COSIT não pode servir de fundamento legal para a glosa de compensação efetuada.

Destaca que "não é parte na referida consulta, tão pouco conhece o objeto da mesma, de forma a permitir aferir se o que foi consultado e respondido/solucionado tem coincidência ou semelhança com os fatos jurídicos aqui tratados. Tal situação já caracteriza um cerceamento de defesa.

PLR - Diretores Não Empregados

Afirma que, ao contrário do entendimento da Fiscalização, todos os trabalhadores da empresa, incluindo-se os diretores não empregados, podem receber valores a título de PLR sem sofrer a tributação previdenciária.

Assevera que "não obstante haver disposição na Lei n.º 6.404/76 sobre distribuição de lucros aos administradores, há lei mais recente tratando especificamente da matéria, e na qual evidentemente se inserem os Diretores na condição indiscutível de 'trabalhadores' ".

Alega que a Lei n.º 10.101/2000 e a Constituição Federal mencionam o termo "trabalhadores" e não apenas "empregados". Apresenta doutrina.

Por fim, requer que seja reconhecida a preliminar de decadência do lançamento quanto à exigência referente ao PLR Diretores e de nulidade por falta de fundamentação legal da exigência referente à compensação depósito recursal, e no mérito, provida a impugnação quanto a improcedência da autuação fiscal.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, eis, em síntese, nas palavras do juízo *a quo*, as razões de decidir do *meritum causae*:

DECADÊNCIA

A alegação de que as contribuições apuradas e relativas à competência de 03/2012 teriam sido alcançadas pela decadência, uma vez que seria aplicável o artigo 150, § 4.º, do CTN não pode prosperar, pelas razões que se apresentam a seguir.

Sobre a decadência, quando se tratar de crédito tributário o qual o sujeito passivo tenha antecipado o pagamento do tributo, aplica-se o disposto no Código Tributário Nacional – CTN, Lei n.º 5.175, de 25 de outubro de 1.966, artigo 150, § 4.º:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4.º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, quando ocorrer lançamento de ofício de crédito tributário que o sujeito passivo não tenha antecipado o pagamento, aplica-se o disposto no artigo 173 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei n.º 5.175, de 25 de outubro de 1.966:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da leitura da impugnação de fls. 327/366, especificamente no item PLR (fls. 361/365), verifica-se que o sujeito passivo não se conforma com a presente autuação alegando que não caberia o lançamento das contribuições incidentes sobre a PLR paga aos diretores não empregados.

Assim, tendo em vista que o impugnante nunca concordou com a incidência de contribuições sobre tais pagamentos, não é possível considerar que houve qualquer antecipação de recolhimentos em relação a esses fatos geradores. Não houve declaração em GFIP de remuneração para nenhum dos diretores que receberam PLR objeto do presente lançamento, portanto os recolhimentos efetuados não podem se referir a essas remunerações.

Assim, diante do fato de que não houve antecipação do pagamento do tributo ora lançado, pois o sujeito passivo sequer o reconhecia, os pagamentos efetuados aos diretores não empregados, à título de PLR, como fato gerador de contribuição previdenciária, aplica-se o disposto no CTN, artigo 173, inciso I; logo, o presente lançamento, ocorrido em 11/07/2017, poderia retroagir à 12/2011 (vencimento da obrigação em 02/01/2012). A partir desta data, o lançamento poderia ser constituído. Portanto, o prazo decadencial começou a fluir em 01/01/13, extinguindo-se o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento em 31/12/17, não tendo se operado a decadência em relação aos valores lançados no presente auto de infração.

Dessa feita, na data da lavratura do presente Auto de Infração (11/07/2017) não haviam sido alcançadas pela decadência as contribuições lançadas relativamente a competência de 03/2012 uma vez que, considerando-se o disposto no citado artigo 173, inciso I do CTN, o prazo para constituição do crédito tributário respectivo terminará apenas em 31/12/2017.

*NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA -
FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL -
GLOSA DE COMPENSAÇÃO -
OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS -*

DEPÓSITO RECURSAL

A Defendente alega, preliminarmente, cerceamento do direito a ampla defesa, porquanto o auto de infração não apresenta a fundamentação legal que possa amparar o lançamento.

Primeiramente, a respeito das nulidades que podem afetar o processo administrativo fiscal, importa registrar o que dispõe o Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, in verbis:

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.

§ 1.º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2.º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3.º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou supri-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Depreende-se, do texto legal acima citado, que as únicas situações que afetam o processo de lançamento tributário de forma absoluta são os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Irregularidades, incorreções ou omissões diferentes destas poderão ser sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

Assim sendo, da análise dos elementos que compõem os autos, observa-se que a referida preliminar não pode ser acolhida, porquanto não condiz com a realidade dos fatos. Vejamos a fundamentação indicada no auto de infração:

Lei n.º 8.212, de 24.07.91, art. 89, § 9.º, art. 31, § 1.º e alterações posteriores; Decreto n.º 3.048, de 06.05.99, artigos 247 a 249, 251 caput, § 2.º ao 5.º, 253, art. 219, § 4.º e 9.º e alterações posteriores.

Ao contrário das alegações da Impugnante, os fundamentos legais acima amparam o presente lançamento, conforme será demonstrada abaixo.

Foram glosadas compensações efetuadas em que foram utilizados créditos referentes a recolhimentos para as Outras Entidades e Fundos - Terceiros e de Depósitos recursais.

Quanto às contribuições para os Terceiros, são contribuições sociais na medida em que se destinam a financiar políticas sociais e serviços desenvolvidos pelos diversos órgãos ligados a interesses de categorias profissionais e grupos econômicos, conforme previstas no art. 149 da Constituição Federal. Elas estão previstas em leis específicas. A Receita Federal do Brasil - RFB é um mero órgão arrecadador, haja vista ser uma receita que não lhe compete e que tem destinação

constitucional diversa das vinculadas ao financiamento da Seguridade Social.

Assim sendo, em se tratando de contribuições com destinação a órgãos e finalidades distintas, não há possibilidade de compensação entre elas, conforme disposição do parágrafo 2.º do art. 251 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3048/99 (citado na fundamentação legal indicada no auto de infração), que determina que a compensação somente poderá ser efetuada com parcelas de contribuição da mesma espécie.

Art. 251. A partir de 1.º de janeiro de 1992, nos casos de pagamento indevido ou a maior de contribuições, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte pode efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importâncias correspondentes a períodos subsequentes.

[...]

§ 2.º A compensação somente poderá ser efetuada com parcelas de contribuição da mesma espécie.

O tema foi abordado no art. 89 da lei n.º 8.212/91 (citado na fundamentação legal indicada no auto de infração), que assim preceitua:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Pelo que se colhe dos dispositivos acima colacionados, somente podem ser compensados os tributos de mesma espécie, o que não é caso das contribuições devidas às outras entidades e fundos.

Corroborando esse entendimento, há decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de Embargos de Divergência, que consagrou o entendimento de que somente pode ocorrer compensação entre contribuições – valores – que tenham mesmo fato gerador e destinação, a seguir transcritas:

REsp 749.430/PR; RECURSO ESPECIAL 2005/0075718-4. Ministro CASTRO MEIRA (1125).

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. LC 11/71. COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS AO INSS. IMPOSSIBILIDADE. DESTINAÇÃO DIVERSA. INAPLICABILIDADE DO ART. 66, § 1.º, DA LEI N.º 8.383/91. ART. 165 E 170 DO CTN E ART. 39 DA LEI N.º 9.250/95. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS N.º 282 E 356 DO STF.

1. A matéria inserta nos dispositivos legais apontados como violados (arts. 165, 170 do CTN e 39 da Lei n.º 9.250/95) não foram objeto de pronunciamento pelo Tribunal de origem, e a recorrente sequer opôs embargos de declaração como o fim de prequestioná-los. Incide, in casu, as Súmulas 282 e 356 do Pretório Excelso.

2. A contribuição para o INCRA não se destina a financiar a Seguridade Social. Assim, os valores recolhidos indevidamente a este título não podem ser compensados com outras contribuições arrecadadas pelo INSS que se destinam ao custeio da Seguridade Social.

3. Não se aplica, portanto, o § 1.º do art. 66 da Lei n. 8.383/91, que permite a compensação entre tributos e contribuições distintas, desde que sejam da mesma espécie e apresentem a mesma destinação orçamentária. Afigura-se inviável o deferimento do

pleito de compensação desta contribuição com quaisquer exações administradas pelo INSS, por ausência de amparo legal. O encontro de contas só pode ser efetuado com prestações vincendas da mesma espécie, ou seja, destinadas ao mesmo orçamento.

4. Recurso especial conhecido em parte e improvido.

Por outro lado, embora exista a vedação de compensação das contribuições devidas às outras entidades, o legislador permitiu que a RFB efetuasse a restituição dos valores recolhidos, exceto nos casos de arrecadação direta realizada mediante convênio, desde que o pedido seja devidamente formulado pelo sujeito passivo nos termos da instrução normativa que rege a matéria.

Em suma temos que o art. 89 da Lei n.º 8.212/1991 remete à Secretaria da Receita Federal do Brasil os termos e condições para compensação. O Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, art. 251, § 2.º, determina que a compensação somente poderá ser efetuada com parcelas de contribuição da mesma espécie. Sendo todos esses dispositivos citados no auto de infração, demonstrando não ter havido nenhum prejuízo para o contribuinte no tocante ao seu direito ao contraditório e ampla defesa.

Ademais o art. 59 da Instrução Normativa RFB n.º 1.300/2012 dispõe que é vedada a compensação das contribuições previdenciárias com as contribuições destinadas a outras entidades e fundos.

IN RFB n.º 1.300/2012:

Art. 1.º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) ou Guia da Previdência Social (GPS) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se ao reembolso de quotas de salário-família e salário-maternidade, bem como à restituição e à compensação relativas a:

I - contribuições previdenciárias:

a) das empresas e equiparadas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, bem como sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;

b) dos empregadores domésticos;

c) dos trabalhadores e facultativos, incidentes sobre seu salário de contribuição; e

d) instituídas a título de substituição; e

e) valores referentes à retenção de contribuições previdenciárias na cessão de mão-de-obra e na empreitada; e

II - contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

(...)

Art. 56. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1.º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

(...)

Art. 57. No caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos.

(...)

Art. 59. É vedada a compensação, pelo sujeito passivo, das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

De todos os dispositivos acima transcritos, extrai-se que somente é possível a compensação de créditos tributários relativos a contribuições previdenciárias com indêbitos referentes a esta mesma exação, sendo vedada, pela legislação, a compensação de contribuições previdenciárias com créditos oriundos de contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), como bem explicitado no Relatório Fiscal.

Quanto à glosa referente aos Depósitos Recursais para Embargos à Execução Fiscal, assim relatou a Fiscalização: Na competência 05/2014 o contribuinte compensou R\$ 94.352,92 referente a depósito recursal dos Embargos à Execução Fiscal 2003.72.05.002380-5 da autuação fiscal representada pela NFLD 35.246.887-4. Da mesma forma em 09/2014 compensou R\$ 1.276.939,74 referente a depósito recursal dos Embargos à Execução Fiscal 2004.72.05.004697-5 da autuação fiscal representada pelas NFLDs 35.246.424-0, 35.246.425-9, 35.246.429-1, 35.246.430-5 e 35.246.432-1. Nas duas ações de embargos à execução foi requerido a devolução do depósito recursal, contudo, o MM. Juiz entendeu que esta não era a via correta e que a devolução deveria ser requerida em ação própria. O contribuinte decidiu então optar pela compensação evitando abrir outra discussão judicial ou administrativa a esse respeito.

Então, conforme relatado pela Fiscalização, constata-se que são depósitos recursais efetuados em âmbito judicial.

Salienta-se que o impedimento para compensação levada a efeito pelo contribuinte segue na mesma esteira da referente aos Terceiros, descrita acima. O depósito recursal para embargos à execução não é passível de compensação por não se confundir com pagamento de tributo nem com pagamento de receita administrada pela RFB. Analogamente ao que acontece com o depósito recursal administrativo, citado pela Fiscalização e objeto da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 7/2016, o valor recolhido a título de depósito recursal objeto da glosa de compensação sob análise configura mera garantia de instância judicial para interposição de recurso, portanto não se confunde com pagamento de tributo e, portanto, não cabe sua utilização em compensações realizadas na instância administrativa.

Assim, no tocante a tais valores relativos à depósitos recursais efetuados em âmbito judicial, tem-se que não há possibilidade de compensação com contribuições previdenciárias, conforme disposição do parágrafo 2.º do art. 251 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3048/99 (citado na fundamentação legal indicada no auto de infração), que determina que a compensação somente poderá ser efetuada com parcelas de contribuição da mesma espécie.

PLR - DIRETORES NÃO EMPREGADOS

Em relação a essa rubrica, houve impugnação do fato gerador com a alegação de que a Lei n.º 10.101, de 2000, ou o artigo 28, § 9.º, da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, não fazem ressalva de que apenas os empregados possam ser beneficiados com valores a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR.

A Impugnante diz que é garantido aos trabalhadores o direito à PLR, de acordo com o artigo 7.º da Constituição Federal e o artigo 1.º da Lei n.º 10.101, de 2000.

Em que pesem as alegações da Impugnante, essas não merecem prosperar.

O artigo 7.º da Constituição Federal deve ser lido pelos seus incisos, sem se ater a expressão genérica de “trabalhadores urbanos e rurais”, considerando que, muitos tratam de empregados, e não de empregados e de outros trabalhadores, conjuntamente.

O inciso XI do artigo 7.º desvincula a participação nos lucros ou resultados da remuneração, e conforme definido em lei.

Essa lei, a de n.º 10.101/2000, em seu artigo 3.º, é explícita em que a PLR não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, e não em relação a qualquer trabalhador, observando, aqui, que as leis não contêm termos e/ou palavras inúteis.

Assim, para que a parcela relativa à Participação nos Lucros/Resultados não integre o salário de contribuição, por força do inciso XI do artigo 7.º da Constituição Federal e alínea “j” do parágrafo 9.º do artigo 28 da Lei 8.212/91, a empresa deve cumprir as exigências da legislação específica, que no caso, é a Lei n.º 10.101, de 19/12/2000.

A referida lei dispõe em seu art. 2.º, de forma clara, que:

Art. 2.º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

Percebe-se assim que a PLR, sem incidência de contribuições previdenciárias, não é um benefício destinado a segurados contribuintes individuais, no caso, aos diretores não empregados da autuada, porque o artigo 2.º da Lei 10.101/2000 dispõe expressamente sobre negociação com os empregados, e não com os diretores não empregados.

Acordo coletivo é instrumento de negociação entre empresa e empregados, ainda que tivesse sido atendida essa exigência legal, tal acordo não contemplaria os diretores não empregados.

A Lei 8.212/1991, na alínea “j” do § 9.º de seu artigo 28, não é diferente, uma vez que esse artigo trata de salário de contribuição do empregado e do trabalhador avulso, e não do trabalhador contribuinte individual, cuja contribuição previdenciária é sobre o total da remuneração percebida (inciso III do artigo 22 da também Lei 8.212, de 1991), sem a exclusão, portanto, de valores a título de PLR, os quais em nada se relacionam com verbas indenizatórias e/ou ressarcitórias, que

poderiam até serem excluídas da remuneração de segurados diretores, dado o vínculo econômico desses para com a empresa.

Acrescenta-se que a previsão de participação de administradores nos resultados da empresa, expressa na Lei das Sociedades Anônimas – Lei 6.404/76, não supre a condição referenciada no artigo 28, § 9.º, alínea “j”, da Lei n.º 8.212/91, para exclusão da citada verba da composição do salário de contribuição.

Portanto, o pagamento ou crédito de participação nos lucros ou resultados de administradores, regida pela Lei n.º 6.404/76, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por falta de previsão legal de não-incidência.

Desta forma, seja a participação nos lucros ou resultados paga aos diretores não empregados regida ou não pela Lei 6.404/76, ela sofre incidência de contribuições previdenciárias, conforme confirmam os seguintes julgados:

2.ª TURMA DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4.ª REGIÃO. APELAÇÃO CÍVEL N.º 2002.71.07.013652-0/RS, D.J.U. de 29/06/2005. RELATOR: Des. Federal JOÃO SURREAUX CHAGAS

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. DIRETORES EMPREGADOS E NÃO EMPREGADOS. TAXA SELIC.

A participação nos lucros paga ao diretor não empregado integra o salário-de-contribuição. O mesmo sucede em relação ao diretor empregado, se o mesmo, quanto à participação nos lucros, goza de situação privilegiada em relação aos demais empregados.

A taxa SELIC é computável a título de juros e correção monetária no tocante aos débitos fiscais, nos termos do art. 13 da Lei 9.065/95, não havendo que se cogitar de sua inconstitucionalidade. Apelação desprovida.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3.ª REGIÃO. AGRAVO LEGAL EM APELAÇÃO CÍVEL Nº 2008.61.00.010834-0/SP.

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. AGRAVO. ARTIGO 557, § 1.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DIRETORES ESTATUTÁRIOS.

1. Pagamento aos diretores de R\$ 29.680,09 como remuneração, e de R\$ 800.000,00 a título de participação nos lucros.

2. Não há nos autos prova de que a distribuição de lucros aos administradores obedeceu às condições e aos limites estabelecidos pela Lei n.º 6.404/76 (artigo 152, caput e §§ 1.º e 2.º).

3. Ainda que houvesse tal prova, apenas se exclui da remuneração a participação nos lucros paga a todos os empregados na forma da Lei n.º 10.101/2000, e não aquela paga exclusivamente aos dirigentes.

4. Agravo a que se nega provimento.

Assim, seja porque as leis (de n.º 10.101, de 2000, e de n.º 8.212, de 1991) definem a participação no lucro ou resultados para os trabalhadores empregados; seja porque acordo coletivo não é instrumento de negociação entre a empresa e seus diretores; fica mantida a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de suposta PLR aos diretores não empregados da autuada.

DAS JURISPRUDÊNCIAS INVOCADAS

No que concerne às jurisprudências invocadas há que ser esclarecido que as decisões administrativas e judiciais, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas

complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, exceto nos casos regulamentados pela Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1/2014.

CONCLUSÃO

Isto posto, voto pela IMPROCEDÊNCIA da impugnação, e pela MANUTENÇÃO do crédito tributário exigido.

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário, interposto em 07/11/2017 (e-fls. 571/615), o sujeito passivo, reiterando os termos da impugnação, postula o acolhimento da preliminar de decadência do lançamento quanto a exigência referente ao item "PLR-Diretores" e de nulidade por falta de fundamentação legal da exigência referente à "compensação depósito recursal"; no mérito, o provimento para reformar o acórdão recorrido, cancelando a exigência levada a efeito pelo auto de infração.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: a) preliminar de decadência; b) preliminar de nulidade do auto de infração por falta de fundamentação legal; c) irresignação quanto o não reconhecimento da compensação de créditos de recolhimento de terceiros; d) irresignação quanto o não reconhecimento da compensação de créditos de depósitos judiciais; e) não incidência de contribuição previdenciária sobre PLR de Diretores não empregados.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator, em data de 12/02/2019.

Consta, ainda, dos autos que não houve requisição para apresentação de contrarrazões pela PGFN (e-fl. 619).

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 20/10/2017, e-fl. 568, protocolo recursal em 07/11/2017, e-fls. 569/571, e despacho de encaminhamento, e-fl. 618), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe

sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Preliminar de nulidade

A defesa, na impugnação, advoga que se evidencia a nulidade por falta de fundamentação legal da exigência referente à "compensação depósito recursal" no auto de infração. No entanto, no recurso voluntário, a despeito do capítulo aberto para este debate, o contribuinte consigna que a temática se confunde, em alguns aspectos, com o mérito, de modo que ele vem a tratar da matéria no mérito do seu recurso.

Por conseguinte, não há muito o que comentar sobre a alegada preliminar. De toda sorte, observando a decisão de piso para este capítulo, não observo reparos na decisão hostilizada.

De mais a mais, a identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. De igual modo, estão ausentes as causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária e previdenciária aplicáveis. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei. Não há que se falar em nulidade da decisão hostilizada quando ela decidiu fundamentadamente a matéria, inclusive quando apreciou, no mérito, a alegada violação de dispositivo legal pelo ato de lançamento.

É certo que eventual inconformismo com as razões da decisão ou com os motivos da autuação é caso de debate no mérito e não de nulidade, o que, de fato, já pretende o recorrente, conforme razões do recurso voluntário.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade veiculada em capítulo do recurso voluntário.

- Decadência

A defesa advoga a ocorrência de decadência de parte do lançamento efetivado e apresenta suas razões em preliminar.

Por tratar-se de prejudicial de mérito, aprecio no capítulo seguinte.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo, porém, inicialmente, conheço da temática envolvendo a decadência, por ser uma prejudicial de mérito.

- Decadência

A defesa advoga que se operou a decadência quanto a exigência de contribuições sociais previdenciárias referente a rubrica "PLR-Diretores" para a competência 03/2012, vez que intimado do lançamento em 11/07/2017 (e-fl. 302), enquanto isto a decisão vergastada não reconhece a decadência, pois, em síntese, conclui que o recorrente *"nunca concordou com a incidência de contribuições sobre tais pagamentos, não sendo possível considerar que houve qualquer antecipação de recolhimentos em relação a esses fatos geradores. Não houve declaração em GFIP de remuneração para nenhum dos diretores que receberam PLR objeto do presente lançamento, portanto os recolhimentos efetuados não podem se referir a essas remunerações."*

Pois bem. É incontroverso que o lançamento se efetivou com a intimação do sujeito passivo em 11/07/2017 (e-fl. 302). Por sua vez, também é incontroverso que o referido item "PLR-Diretores" é uma rubrica, dentre outras possíveis, enquadrada como contribuição social previdenciária patronal, em especial a devida por valores pagos ou creditados a contribuintes individuais que lhe prestem serviços, que tem por base legal o inciso III do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991 (e-fl. 280). Noutro prisma, constato que há, sim, prova nos autos de que houve recolhimento de contribuição social previdenciária patronal devida por valores pagos ou creditados a contribuintes individuais que lhe prestem serviços, relacionado, como diz o recorrente, aos *"honorários mensais devidos aos diretores não empregados"*, ainda que não tenha sido englobado no recolhimento a rubrica referente ao item "PLR-Diretores" (e-fls. 367/542, com especial destaque para os documentos e-fls. 295¹, 375², 383³, 402, 538/542).

Desta forma, entendo que assiste razão ao recorrente quanto a decadência. Isto porque, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4.º, do CTN, para as contribuições sociais previdenciárias, cuja natureza é de tributo sujeito a lançamento por homologação, não se observando dolo, fraude ou simulação, considera-se a existência de pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato imponível, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo que resultou no referido recolhimento, rubrica específica de mesma espécie e natureza das antecipações que vem a ser exigida pela autoridade fiscal no auto de infração do lançamento substitutivo efetuado e revisto de ofício com base em omissão ou inexatidão, lavrado por ocasião do procedimento de homologação da atividade exercida pelo contribuinte. Deste modo, o prazo decadencial para esta rubrica de mesma espécie e natureza deve ser contado a partir da ocorrência do respectivo fato imponível.

O certo é que, para a Competência 03/2012, em face ao pagamento antecipado de rubrica de contribuição social previdenciária patronal devida por valores pagos ou creditados a contribuintes individuais que lhe prestem serviços, na forma do inciso III do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, ainda que ausente o recolhimento de parcela

¹ A base de cálculo da PLR-Diretores, relativo a competência 03/2012, foi composta por pagamentos efetivados aos Diretores "Gilberto Tomazoni" e "Murilo Braz Sant Anna".

² Consta nos autos que o Diretor Gilberto Tomazoni recebeu honorários na competência 03/2012, sendo o valor oferecido a tributação da contribuição previdenciária.

³ Consta nos autos que o Diretor Murilo Braz Sant Anna recebeu honorários na competência 03/2012, sendo o valor oferecido a tributação da contribuição previdenciária.

relativa a alguma rubrica desta contribuição, estava a autoridade fiscal obrigada a iniciar o procedimento de homologação da atividade exercida pelo contribuinte, dentro do prazo decadencial quinquenal, contados do fato impositivo, haja vista o autolancamento valorado pelo sujeito passivo. Verificando omissão ou inexatidão, não concordando com a declaração e com o recolhimento realizado pelo sujeito passivo, obrigava-se a autoridade fiscal ao lançamento substitutivo a ser efetivado e revisto de ofício.

Isto é, a correta validação da contribuição social previdenciária patronal devida por valores pagos ou creditados a contribuintes individuais que lhe prestem serviços, na forma do inciso III do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, para a Competência 03/2012, estava sobre o crivo da autoridade administrativa para homologação, considerando que houve antecipação de pagamento para a dada competência.

Sendo assim, tratando-se exclusivamente de contribuição social previdenciária, aplica-se a Súmula CARF n.º 99, nestes termos: "**Súmula CARF n.º 99:** Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4.º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração."

A mencionada súmula foi lavrada com base nos seguintes acórdãos precedentes (paradigmas): Acórdãos ns.º 9202-002.669, de 25/04/2013; 9202-002.596, de 07/03/2013; 9202-002.436, de 07/11/2012; 9202-01.413, de 12/04/2011; 2301-003.452, de 17/04/2013; 2403-001.742, de 20/11/2012; 2401-002.299, de 12/03/2012; e 2301-002.092, de 12/05/2011.

Deste modo, deve ser observado o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4.º, do CTN, e não aquele previsto no art. 173, I, do mesmo *codex*, de forma que o prazo decadencial em específico é contado a partir da ocorrência do respectivo fato impositivo (03/2012), logo, se a notificação do lançamento se realizou somente em 11/07/2017 (e-fl. 302), decaiu a competência 03/2012.

Sendo assim, declaro o perecimento do direito potestativo da Administração Tributária de realizar o lançamento e declaro a decadência em relação a competência 03/2012, devendo-se excluir os valores (e-fls. 277, 278, 280, 283):

Código de Receita DARF 5141 - CP PATRONAL - CONTRIB EMPRESA/EMPREGADOR- L O (e-fl. 277)				
Período de Apuração	Vencimento	Contribuição	Valor da Multa	Valor dos Juros
03/2012	20/04/2012	R\$ 541.682,84	R\$ 406.262,13	R\$ 301.175,65
Total:		R\$ 1.249.120,62		

- Compensações: Aspectos Gerais

Em continuidade, analisando o restante da autuação, cuida o caso de lançamento substitutivo efetuado e revisto de ofício com base em omissão ou inexatidão na

GFIP, lavrado por ocasião do procedimento de homologação da atividade exercida pelo contribuinte, decorrente de procedimento administrativo-fiscal, tendo o procedimento de autuação sido instruído com Termo de Verificação Fiscal (TVF) plenamente juntado aos autos (e-fls. 287/301), robustecendo o relato das constatações da fiscalização, resultando ao final na lavratura de auto de infração (e-fls. 277/284) e na notificação do recorrente quanto a constituição de crédito tributário, em 11/07/2017 (e-fl. 302).

Importante consignar que em se tratando, no plano de fundo, de compensações o procedimento é iniciado pelo próprio sujeito passivo, o qual fica na obrigação de comprovar possuir crédito líquido e certo (direito creditório) contra a Administração Tributária.

O regime jurídico da compensação tributária tem fundamento no art. 170 do CTN dispondo que 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 (débitos do contribuinte para com o Fisco) com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública (débitos do Fisco para com o contribuinte).

Neste diapasão, inicialmente, o instituto da compensação foi regido pelo art. 66 da Lei n.º 8.383, de 1991, vindo a ser complementado pelo art. 39 da Lei n.º 9.250, de 1995, que disciplinou somente poder ser efetuada a compensação com correspondente tributo de mesma espécie e destinação constitucional. Especialmente, no âmbito previdenciário, a compensação tem tutela na forma do art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, estabelecendo-se que as contribuições sociais previdenciárias poderão ser compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. No mais, as normas regulamentares apontam para a necessidade do contribuinte apresentar a documentação solicitada pela autoridade fiscal, inclusive em arquivos magnéticos, aptas a comprovação de direito creditório.

Para que a compensação seja homologada torna-se necessário que o contribuinte comprove que o seu alegado crédito é líquido e certo, que seu crédito efetivamente existe e é oponível ao Fisco. Cuida-se de *conditio sine qua non*, isto é, sem a qual não pode ocorrer a homologação da compensação. O ônus probatório do crédito alegado pelo contribuinte contra a Administração Tributária é especialmente dele, devendo comprovar a liquidez e a certeza de seu direito creditório.

- Nulidade do auto de infração

Pois bem. Retomando a análise, pode-se relatar que o recorrente afirma repisar os argumentos da manifestação de inconformidade, posto que a decisão da DRJ referendou o entendimento da autoridade autuante.

Neste contexto, o recorrente volta a alegar haver nulidade, sob o argumento de que *"nenhum dos dispositivos relacionados pelo Sr. AFRFB como fundamento da infração em tela contém comando legal que ampare o lançamento"*, de modo a ter se violado a estrita legalidade e o art. 142 do CTN, relativo ao lançamento como atividade plenamente vinculada. Não se conforma com a indicação dos arts. 31 da Lei 8.212 e 219 do Decreto 3.048 como fundamentos da autuação, pois relacionados com serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, não relacionado a

atividade do recorrente. Diz que os demais dispositivos legais citados tratam de forma geral da compensação, mas sem qualquer referência específica. Então, alega ser nulo o procedimento, pois o fundamento utilizado não seria compatível com a exigência.

Em que pese os argumentos do recorrente, entendo que não lhe assiste razão neste capítulo, inexistindo nulidade absoluta no auto de infração.

Realmente, os arts. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, e 219 do Decreto n.º 3.048, de 1999, parecem estar deslocados, mas os demais fundamentos legais estão bem postos e dão lastro a autuação, bem como permitem a compreensão da lavratura do auto de infração e o exercício do direito de defesa, desta forma não há nulidade absoluta, não se aplica quaisquer das causas de nulidade previstas no Decreto n.º 70.235, de 1972.

Veja-se que outros dispositivos dão amplo fundamento ao auto de infração lavrado: *Lei n.º 8.212, de 24.07.91, art. 89, § 9.º; Decreto n.º 3.048, de 06.05.99, artigos 247 a 249, 251 caput, § 2.º ao 5.º, 253; Lei n.º 8.212, de 24.07.91, art. 22, III e alterações posteriores; Decreto n.º 3.048, de 06.05.99, art. 12, I, parágrafo único, art. 201, II, § 1.º, 2.º, 3.º, 5.º e 8.º e alterações posteriores.*

Não se discute a autuação quanto ao PLR, sendo o fundamento muito elucidativo, não havendo no recurso um questionamento mais direto e preciso.

Quanto as compensações glosadas, outro ponto do auto de infração, este diretamente atacado, pode-se dizer que o auto de infração deixa muito claro que não houve a homologação das compensações, sendo glosadas estas, por ter sido entendido como indevidas, sob o argumento de que foram utilizados créditos de outras espécies e destinação. O fundamento resta elucidativo, não havendo que se cogitar de nulidade.

Em suma, operou-se as exclusões das compensações por se entender, motivadamente, que foram utilizados créditos referentes a recolhimentos para Outras Entidades e Fundos - Terceiros e de Depósitos recursais para extinguir contribuições previdenciárias não relativas a tributos da mesma espécie e destinação. Neste prisma, os fundamentos legais estão bem delineados.

Sendo assim, sem razão o recorrente quanto a nulidade da autuação.

- Glosas de compensações: Créditos decorrentes de recolhimento de contribuições para "Terceiros"

A defesa sustenta que não poderia ter ocorrido a glosa dos créditos provenientes de recolhimentos de contribuições para terceiros, não havendo infringência ao art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, pois a Secretaria da Receita Federal do Brasil, sob o subterfúgio de regulamentar o referido dispositivo, não poderia, em verdade, criar regras para restringir o direito de efetivar compensações.

Pois bem. A despeito do argumento do recorrente, a legislação de regência estabelece que a compensação só deve ser efetivada com tributo da mesma espécie e destinação constitucional, *ex vi* do art. 39 da Lei n.º 9.250, de 1995, que complementa o art. 66 da Lei n.º 8.383, de 1991. De mais a mais, quando a Secretaria da Receita Federal do Brasil, com base no art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, estabelece condições pautadas na mencionada premissa fixada em lei, não está violando o regime jurídico da compensação.

A exigência para que a compensação seja efetivada com tributo da mesma espécie e destinação constitucional, especialmente no âmbito previdenciário, é uma decorrência lógica para higidez da fonte de custeio.

Como bem ponderou a decisão vergastada, a Receita Federal do Brasil é um mero órgão arrecadador das contribuições para os Terceiros, sendo que elas se destinam a financiar políticas sociais e serviços desenvolvidos pelos diversos entes ligados a interesses de categorias profissionais e grupos econômicos possuindo destinação constitucional diversa das vinculadas ao financiamento da Seguridade Social. Logo, não há como serem utilizadas para compensar contribuições devidas especificamente à Seguridade Social. A destinação diversa proíbe a compensação.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Glosas de compensações: Créditos decorrentes de depósitos recursais

O recorrente advoga que não poderia ter ocorrido a glosa dos créditos provenientes de recolhimentos de depósitos recursais, não havendo infringência ao art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, pois a Secretaria da Receita Federal do Brasil, sob o subterfúgio de regulamentar o referido dispositivo, não poderia, em verdade, criar regras para restringir o direito de efetivar compensações.

Pois bem. Em que pese a alegação da defesa, a legislação de regência estabelece que a compensação só deve ser efetivada com tributo da mesma espécie e destinação constitucional, *ex vi* do art. 39 da Lei n.º 9.250, de 1995, que complementa o art. 66 da Lei n.º 8.383, de 1991. De mais a mais, quando a Secretaria da Receita Federal do Brasil, com base no art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, estabelece condições pautadas na mencionada premissa fixada em lei, não está violando o regime jurídico da compensação.

A exigência para que a compensação seja efetivada com tributo da mesma espécie e destinação constitucional, especialmente no âmbito previdenciário, é uma decorrência lógica para higidez da fonte de custeio.

Apesar do recorrente alegar que ao final da demanda o depósito se converteria para pagamento da exigência fiscal e que esta era pertinente a contribuições previdenciárias, ou que se cuidava de depósito de trinta por cento do valor da exação e que a mesma tratava de contribuição previdenciária e serviu para pagar NFLD posteriormente cancelada judicialmente, entendendo, de igual modo a decisão de piso, que a natureza jurídica do depósito não se confunde com a espécie tributária em si mesma considerada, de modo que a compensação não pode se efetivar.

Logo, tratando-se de rubricas de espécies diversas, não é pertinente acatar a compensação, sendo correta a glosa efetivada.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Sendo assim, de livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, sem razão o recorrente, exceto quanto a decadência, reformando-se a

decisão hostilizada neste específico ponto pertinente a caducidade, de modo que conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, reconheço a decadência do lançamento constituído em 11/07/2017 (e-fl. 302) relacionado a competência 03/2012, no total de R\$ 1.249.120,62 (e-fls. 277, 278, 280, 283, 295), pertinente a contribuição social previdenciária patronal devida por valores pagos ou creditados a contribuintes individuais que lhe prestem serviços decorrente do pagamento efetuado pela empresa à título de participação de lucros e resultados a diretores não empregados.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para reconhecer a decadência do lançamento referente à rubrica PLR-Diretores.

É como Voto.

(assinado digitalmente)
Leonam Rocha de Medeiros - Relator