



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

**Processo n°** 15983.000336/2007-16  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-002.865 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de dezembro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** BRASTERMINAIS ARMAZÉNS GERAIS SA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/1995 a 31/03/1998

COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DO NÃO REPASSE DA CONTRIBUIÇÃO. DESNECESSIDADE.

Na compensação de contribuições previdenciárias desnecessária a comprovação de que não houve repasse do encargo financeiro à sociedade.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Presidente), Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza, Marcelo Magalhães Peixoto, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas e Daniele Souto Rodrigues.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão-Notificação nº 21.433.4/0094/00 do INSS em Santos, que julgou o lançamento procedente.

**Segundo o Relatório Fiscal, a empresa recolheu parcialmente as contribuições e consignou nas GRPS que os recolhimentos não efetuados, não o foram em virtude de compensação de contribuições recolhidas indevidamente no período 09/89 a 08/94. A motivação apresentada foi não ter comprovado que não transferiu a terceiros o ônus da contribuição.**

*4.4 Foi consignado pela empresa, nas respectivas GRPS, que os recolhimentos não efetuados, não o foram em virtude de compensação de contribuições recolhidas indevidamente no período 09/89 a 08/94 efetuada “conforme MC Processo 94/33671-2”*

### *5 – Motivação da Notificação*

*5.1 - Para efetuar a compensação das Contribuições Previdenciárias recolhidas indevidamente é necessário que a empresa prove não ter repassado a terceiros o ônus da contribuição, isto é, que o contribuinte de direito não tenha repercutido para o contribuinte de fato a contribuição que pretende compensar, conforme preceituam e, art. 166 do CTN- Código Tributário Nacional e o art. 89 da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991 e alterações posteriores.*

*5.1 - Durante os trabalhos desta Fiscalização foi constatado que a empresa não poderia efetuar a compensações dos valores recolhidos sobre a remuneração paga a Seus diretores no período de 09/89 a 08/94, tendo em vista que as despesas com esta Contribuição integraram, conforme consta de sua escritura contábil, o prego dos bens e serviços' oferecidos a seus clientes, pois, essas despesas foram lançadas em seus livros juntamente, isto é, nos mesmos grupos de contas, das demais Contribuições devidas e recolhidas pela empresa*

O primeiro recurso foi analisado pelo CRPS - Conselho de Recursos da Previdência Social, fls. 294/295, o qual resolveu transformar o julgamento em diligência.

Quanto à diligência, foi consignada a informação fiscal de fls. 298, complementada às fls. 437 a 442, tendo em vista o despacho de fls. 434/435 para dar ciência ao contribuinte da informação fiscal e reabrir-lhe o prazo para recurso.

Ciente da diligência fiscal, a recorrente apresentou o recurso de fls. 451 a 486, onde alega/questiona, em síntese:

- Trata-se o presente caso de Notificação de Lançamento de Débito Fiscal (NFLD) ocorrida na data de 04.09.1998, registrada sob nº 32.680.190-1, em razão da compensação efetuada, por conta de, supostamente, não ter a empresa atentado ao disposto no art. 89 § 1º da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.129/95, fundamentalmente quanto à comprovação do não repasse do ônus financeiro da Contribuição Previdenciária incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas à autônomos, avulsos e administradores.
- Foi interposto Recurso perante este Conselho de Recursos da Previdência Social, tendo sido determinado pelo Sr. Presidente da então 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, onde tramitavam estes autos, que os mesmos baixassem em diligência para que o INSS se manifestasse acerca do entendimento trazido pelo Parecer CJ/MPAS nº 2.090/2000, que trata exatamente da desnecessidade de comprovação do não repasse do ônus financeiro da Contribuição Previdenciária incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas à autônomos, avulsos e administradores, reabrindo-se prazo ao contribuinte para apresentação de novo Recurso.
- A manifestação do I. Fiscal foi exatamente no sentido do Parecer CJ/MPAS nº 2.090/2000, o que, a rigor, somente corrobora o quanto consignado pela ora Recorrente desde o início do contraditório administrativo, representando, em outros termos, o próprio reconhecimento do direito, o que implicaria, inclusive, no improvimento da NFLD em epígrafe.
- A decisão da fiscalização é o próprio reconhecimento do direito da ora Recorrente, eis que somente fora objeto de lançamento na NFLD em trato a questão da comprovação do não repasse do ônus financeiro da Contribuição Previdenciária incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas a autônomos, avulsos e administradores;
- As demais questões levantadas pelo I. Fiscal em sua manifestação deveria, caso quisesse, fazer parte de novo auto de infração, não podendo ser levantado nesse momento processual, nos termos do § 3º do artigo 18, do Decreto 70.235;
- Outrossim, caso se entenda ser possível acatar-se tal manifestação como retificação do lançamento, o que se admite à guisa de argumentação, mister afastar-se a incidência de qualquer multa porquanto a ora Recorrente estar albergada por decisão liminar quando da lavratura da NFLD;
- Ainda no mérito, a limitação à compensação não deve ser aplicada à **Recorrente porquanto o indébito compensado dizer respeito a período**

anterior à vigência das indigitadas limitações, não podendo-se aplicá-las retroativamente;

- Quanto à limitação à compensação de indébito da matriz por suas filiais, de rigor concluir serem inaplicáveis na medida em que não encontra base legal na Lei nº 8.212/1991, sendo fruto de mera disposição da Orientação Normativa nº 08/97.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões pertinentes.

**A questão central é a glosa de compensação motivada pela falta de comprovação que não transferiu a terceiros o ônus da contribuição.**

O condicionamento da compensação à não transferência ao custo, estava previsto no artigo 89, § 1º da lei 8.212/91, tendo sido revogado pela Lei 11.941/2009.

*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. (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995).*

*§ 1º Admitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade. (Incluído pela Lei nº 9.032, de 1995).*

O citado Parecer CJ/MPAS 2.090/2000, aprovado pelo Ministro da Previdência Social, que trata de compensação, conclui que não há que se falar em prova da não transferência do encargo ao custo do bem ou serviço oferecido à sociedade; que o art. 89, § 1º da Lei nº 8.212/91 não é aplicável às contribuições previdenciárias e que existem precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

*PARECER/CJ Nº 2.090 - DOU DE 24/03/2000*

*REFERÊNCIA: NFLD nº 32.426.436-4*

*INTERESSADO: MOTOBRÁS VEÍCULOS LTDA.*

***ASSUNTO: Compensação de Crédito Previdenciário - Pró-labore.***

***EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO - COMPENSAÇÃO - PRÓ-LABORE - 1. Em matéria de compensação de contribuição a cargo da empresa, não há que se falar em prova da não transferência do encargo ao custo do bem ou serviço oferecido à sociedade. 2. O art. 89, § 1º da Lei nº 8.212/91 não é aplicável ao tributo sob comento em razão da natureza direta deste. 3. Precedente do Superior Tribunal de Justiça. 4. Parecer pelo não conhecimento do pedido de avocatória.***

*Versam os presentes autos sobre NFLD relativa a deduções de Contribuições Previdenciárias incidentes sobre a remuneração de autônomos e administradores, efetuadas em guias de recolhimento no período de julho de 1995 a fevereiro de 1997, lavrada a notificação contra Motobrás Veículos Ltda., com sede no município de Rio Grande, Estado do Rio Grande do Sul.*

*2. Em sua defesa, afirma a interessada que, como a cobrança de contribuições sobre a remuneração de autônomos e administradores fora julgada inconstitucional pelo Excelso Pretório, estar-lhe-ia assegurado o direito à compensação ou à restituição dos respectivos valores, nos termos das Leis 8.383/91 e 9.032/95. Afirma, ainda, ser contraditório o Fisco ao promover a autuação sob o argumento de que aquelas contribuições teriam sido incorporadas às despesas operacionais da empresa, reduzindo, por conseguinte, o lucro tributável, posto que o Relatório Fiscal posteriormente menciona o aumento dessa mesma base de cálculo quando da compensação daqueles tributos.*

*3. A Gerência Regional de Arrecadação e Fiscalização - GRAF - de Pelotas-RS julgou procedente a NFLD, ao argumento de que, como as mencionadas contribuições foram contabilizadas como despesas operacionais da empresa, integrariam elas o custo dos produtos ou serviços oferecidos à sociedade, fato esse que impediria a compensação.*

*4. Inconformada, a interessada apresentou recurso à 8ª Câmara de Julgamento do CRPS, aduzindo as mesmas razões da defesa.*

*5. O referido órgão colegiado conheceu e deu provimento ao recurso, ao entendimento de que as contribuições em questão são compensáveis, posto que declarada a inconstitucionalidade das expressões “autônomos” e “administradores” contidas no art. 22, I, da Lei 8.212/91 (ADIN 1.102/94/DF). Fundamentou sua tese em julgados do Superior Tribunal de Justiça.*

*6. O INSS insurgiu-se contra a referida decisão, alegando inobservância do disposto no art. 89, § 1º, da Lei 8.212/91, bem como do art. 73 do Decreto 612/92 e do art. 166 do Código Tributário Nacional, insistindo na tese de que a notificada tem o ônus de demonstrar a não transferência do encargo para o consumidor, para poder utilizar-se do instituto da compensação ou da restituição.*

7. Após os trâmites processuais, a Presidência do CRPS, com base na manifestação da Divisão de Assuntos Jurídicos, Orientação e Controle, suscitou advocatória.

É o relatório.

8. De acordo com o § 2º do art. 303 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, o Presidente do CRPS pode suscitar advocatória ministerial para exame e reforma de decisões do Conselho conflitantes com a lei ou ato normativo. Neste caso, não se configuram os pressupostos para seu acolhimento, conforme passamos a demonstrar.

9. A controvérsia em questão versa sobre a possibilidade de compensação de créditos da previdência, sem a comprovação do repasse do respectivo encargo financeiro ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade.

10. A matéria possui precedente no âmbito desta Consultoria Jurídica, Parecer/CJ nº 1.389/98, onde foi fixado entendimento no sentido de que, antes da vigência da Lei nº 9.032, de 1995, todos os valores compensáveis estariam a salvo da exigência de prova da não repercussão do encargo financeiro.

11. Entendeu-se assim, que o período de inexigibilidade dessa comprovação configura-se do advento da Lei nº 8.383, de 1991, ao da Lei nº 9.032, de 1995, quando então, a referida comprovação passou a ser exigida como requisito essencial para compensação dos créditos.

12. De acordo com um julgado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, o RESP nº 154.474-RS, publicado no DJ de 25/02/1.998, que teve como relator o Ministro ARI PARGENDLER, a lei aplicável, em matéria de compensação, é aquela vigente na data do encontro de créditos e débitos, in verbis:

**EMENTA:** TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO. Art. 89 da Lei nº 8.212/1991, na redação que lhe deu a Lei 9.032/1995. A lei aplicável, em matéria de compensação, é aquela vigente na data do encontro de créditos e débitos e, por isso, a partir da respectiva publicação, a restrição nela imposta incide e é eficaz; considerando que a sentença é proferida com efeitos a partir da propositura da ação, isso se reflete em relação às demandas ajuizadas antes da Lei 9.032/1995, do seguinte modo; a) todos os valores compensáveis até a data da respectiva publicação estão a salvo da exigência da prova da não repercussão; b) os créditos remanescentes que, para efeito da compensação, dependam de débitos a vencer posteriormente, estão sujeitos aos ditames do art. 89, da Lei 8.212/1991, na redação que lhe deu a lei 9.032/1995. Recurso Especial conhecido e provido, em parte. (grifos nossos)

13. Com base nos argumentos acima delineados e considerando-se que a compensação efetuada pela interessada se deu nas competências de julho de 1995 a fevereiro de 1997, concluir-se-ia que a lei aplicável ao caso vertente seria a Lei nº 9.032, de 1995, posto ser a vigente ao tempo do encontro dos créditos e débitos. Destarte, necessária seria a comprovação da não



*transferência do encargo financeiro pela notificada, para poder utilizar-se do instituto da compensação.*

*14. Todavia, entendimento contrário foi firmado recentemente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência no recurso especial (Eresp 190449/SP, Relatora Min. Eliana Calmon, DJ 21/01/2000), no sentido de que, em razão da natureza direta do tributo em questão, não haveria possibilidade de o seu ônus ser repassado para terceiros.*

*15. Eis o teor da decisão supra referida:*

*PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO - MATÉRIA PACIFICADA NO ÂMBITO DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ - APLICAÇÃO DO ART. 557 DO CPC.*

*Trata-se de embargos de divergência em torno da tese da aplicabilidade do art. 89, § 1º da Lei nº 8.212/91, relativa ao fenômeno da repercussão. O acórdão embargado proferido pela Primeira Turma consagrou a tese de que não há necessidade da realização de prova da não-transferência do encargo financeiro em contraposição ao acórdão paradigma (Resp nº 127.432/RS) julgado pela Segunda Turma.*

*DECIDO:*

*O presente recurso não merece prosperar, eis que a Primeira Seção uniformizou o entendimento de que não é requisito à compensação tributária dos valores recolhidos indevidamente a título de contribuição social sobre a remuneração paga aos administradores, autônomos e avulsos, em semelhança com a restituição, a prova de que não houve a transferência do encargo financeiro, restrição imposta pelo art. 89, § 1º da Lei nº 8.212/91, conforme demonstra o aresto a seguir transcrito:*

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 3º, I, DA LEI Nº 7.787/89, E ART. 22, I, DA LEI Nº 8.212/91. AUTÔNOMOS, EMPREGADORES E AVULSOS. COMPENSAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166, DO CTN. LEIS NºS 8.212/91, 9.032/95 E 9.129/95.*

*1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, pacificou o entendimento para acolher a tese de que o art. 66, da Lei nº 8.383/91, em sua interpretação sistêmica, autoriza ao contribuinte efetuar, via autolancamento, compensação de tributos pagos cuja exigência foi indevida ou inconstitucional.*

*2. Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência.*

3. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166, do Código Tributário Nacional, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a jurídica, que é determinada pela lei correspondente e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, aludida transferência.

4. Na verdade, o art. 166, do CTN, contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. A prova a ser exigida na primeira situação deve ser aquela possível e que se apresente bem clara, a fim de não se colaborar para o enriquecimento ilícito do poder tributante. Nos casos em que a lei expressamente determina que o terceiro assumiu o encargo, necessidade há, de modo absoluto, que esse terceiro conceda autorização para a repetição de indébito.

5. A contribuição previdenciária examinada é de natureza direta. Apresenta-se com essa característica porque a sua exigência se concentra, unicamente, na pessoa de quem a recolhe, no caso, uma empresa que assume a condição de contribuinte de fato e de direito. A primeira condição é assumida porque arca com o ônus financeiro imposto pelo tributo; a segunda, caracteriza-se porque é a responsável pelo cumprimento de todas as obrigações, quer as principais, quer as acessórias.

6. Em consequência, o fenômeno da substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo contribuinte de direito, não ocorre na exigência do pagamento das contribuições previdenciárias quanto à parte da responsabilidade das empresas.

7. A repetição do indébito e a compensação da contribuição questionada podem ser assim deferidas, sem a exigência da repercussão.

8. Embargos de Divergência rejeitados.

(*REsp* nº 168.469/SP, Relator Min. Ari Pargendler, Relator p/acórdão Min. José Delgado, Primeira Seção, por maioria, DJ de 17/12/99, página 314)

Com estas considerações, estando o acórdão embargado em sintonia com a jurisprudência da Primeira Seção desta Corte, nos termos do art.557 do CPC, **NEGO SEGUIMENTO AO RECURSO.** (grifo nosso)

**16. Desta forma, não há que se falar em comprovação do não repasse do encargo financeiro, em observância ao preceito contido no § 1º do art. 89 da Lei 8.212/91.**

17. Ante o exposto, o parecer é pelo não acolhimento do pedido de advocatória suscitado.

*É o que entendemos.*

*Brasília, 21 de março de 2.000.*

Mais recentemente, o Resp 1125550/SP manteve o entendimento, acrescentando “**que o art. 89, § 1º, da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.032, de abril de 1995, já se encontra revogado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009.**”

REsp 1125550/SP

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 3º, I, DA LEI Nº 7.787/89, E ART. 22, I, DA LEI Nº 8.212/91. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

**COMPROVAÇÃO DA NÃO TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO A TERCEIROS.**

**ART. 89, § 1º, DA LEI 8.212/91. INAPLICABILIDADE DA RESTRIÇÃO IMPOSTA POR SE TRATAR DE TRIBUTO DIRETO. VIOLAÇÃO DO ART. 97 DA CF/88 E DA SÚMULA VINCULANTE N. 10/STJ. NÃO OCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC.**

*1. Na repetição de indébito tributário referente a recolhimento de tributo direto, como é o caso dos autos em que a parte autora postula a restituição, via compensação, dos valores indevidamente recolhidos a título da contribuição social, criada pelo artigo 3º, inciso I, da Lei n. 7.789/89, e mantida pela Lei n. 8.212/91, desnecessária a comprovação de que não houve repasse do encargo financeiro decorrente da incidência do imposto ao consumidor final, razão pela qual a autora é parte legítima para requerer eventual restituição à Fazenda Pública. Precedentes.*

*2. Não há, na hipótese, declaração de inconstitucionalidade do art. 89, § 1º, da Lei 8.212/91 e nem violação da Súmula Vinculante n. 10 do Supremo Tribunal Federal, antes, apenas consigna-se que a restrição imposta pelo referido dispositivo não constitui óbice à restituição do indébito da exação questionada, considerando que as contribuições previdenciárias têm natureza de tributo direto, ou seja, não comportam a transferência, de ordem jurídica, do respectivo encargo, e a parte final do § 1º em referência é expressa ao dispor que a obrigatoriedade de comprovação do não repasse a terceiro é exigida apenas às contribuições “que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade”.*

*3. Por fim, vale ressaltar que o art. 89, § 1º, da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.032, de abril de 1995, já se encontra revogado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009.*

*4. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.*

Sigo a motivação das decisões acima apresentadas

CONCLUSÃO

Voto por dar provimento ao recurso.

Carlos Alberto Mees Stringari