



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta Interna nº 13 - Cosit

Data 7 de agosto de 2015

Origem DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JUNDIAÍ - SP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

COMPENSAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVISTAS NAS ALÍNEAS “A”, “B” E “C” DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 11 DA LEI Nº 8.212, DE 1991. INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO POR ANALOGIA.

A compensação de contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, possui regime jurídico próprio previsto no art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991. É inaplicável a essas contribuições o instituto da compensação não declarada, previsto nos §§ 12 e 13 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A vedação prevista no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, não pode ser afastada por meio de analogia.

COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GLOSA DA COMPENSAÇÃO. APLICAÇÃO DO RITO DO DECRETO Nº 70.235, DE 1972.

Eventual contencioso que envolva a glosa da compensação de que trata o art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, segue o rito processual previsto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com base no § 11 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, que confere tal rito à restituição dessas contribuições e nos arts. 77 a 80 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

AFASTAMENTO DO RITO DA LEI Nº 9.784, DE 1999.

A aplicação do rito do Decreto nº 70.235, de 1972, afasta o rito subsidiário previsto na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972; art 89 da Lei nº 8.212, de 1991; art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 26 da Lei nº 11.457, de 2007; art1º, 56 e 77 a 80 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012; Portaria MF nº 343 de 2015.

e-Processo nº: 10010.005188/0714-62

Trata-se de consulta interna oriunda da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Jundiaí, São Paulo. Questiona-se a possibilidade de aplicação do rito da compensação não declarada, previsto no §12 do inciso II da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, à compensação das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o que resultaria na não aplicação do rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, à compensação lastreada em créditos não tributários.

2. A consulente relata que consta na Solução de Consulta Interna (SCI) nº 3, de 5 de fevereiro de 2013, o entendimento de que deve ser aplicado o rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972, ao contencioso que tenha por objeto a compensação indevida de contribuições previdenciárias.

3. Informa que o artigo 74, §12, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, elenca situações em que as compensações efetivadas são consideradas não declaradas. Ressalta que, para essas situações, o §13 do mesmo artigo determina a não aplicação do rito do Decreto nº 70.235, de 1972.

4. Lembra que a SCI nº 3, de 2013, teria citado no item 17.3 que o efeito suspensivo do recurso interposto contra a decisão que considera indevida a compensação previdenciária decorreria, também, de aplicação analógica do disposto no §11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Questiona, com base na mesma linha de argumentação, sobre a possibilidade de aplicação da analogia e da isonomia para justificar a aplicação dos §§ 12 e 13 da Lei nº 9.430, de 1996, à compensação previdenciária.

5. Submetida a análise à Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal – Disit08, esta entendeu que nas situações em que o crédito se enquadre no disposto no §12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, seria aplicável, por analogia, o tratamento da declaração de compensação, previsto no artigo 74, §13 da Lei nº 9.430, de 1996.

Fundamentos

6. Inicialmente, cumpre citar que o parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, afasta a aplicação do regime previsto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, e àquelas instituídas a título de substituição.

Art. 26. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art. 2º desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no máximo 2 (dois) dias úteis após a data em que ela for promovida de ofício ou em que for deferido o respectivo requerimento.

Parágrafo único. O disposto no art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei.

7. O regime jurídico aplicável à compensação de contribuições previdenciárias encontra-se previsto no art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, conforme segue:

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).

(...)

§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 11. Aplica-se aos processos de restituição das contribuições de que trata este artigo e de reembolso de salário-família e salário-maternidade o rito previsto no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).
(grifou-se)

8. Atendendo o disposto no caput do art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, veio a Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 2012, com redação dada pela Instrução Normativa n.º 1.529, de 18 de dezembro de 2014. O art. 56 trata da compensação de contribuições previdenciárias:

Seção V

Da Compensação de Contribuições Previdenciárias

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. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

§ 1º Para efetuar a compensação o sujeito passivo deverá estar em situação regular relativa aos créditos constituídos por meio de auto de infração ou notificação de lançamento, aos parcelados e aos débitos declarados, considerando todos os seus estabelecimentos e obras de construção civil, ressalvados os débitos cuja exigibilidade esteja suspensa.

§ 2º O crédito decorrente de pagamento ou de recolhimento indevido poderá ser utilizado entre os estabelecimentos da empresa, exceto obras de construção civil, para compensação com contribuições previdenciárias devidas.

§ 3º Caso haja pagamento indevido relativo a obra de construção civil encerrada ou sem atividade, a compensação poderá ser realizada pelo estabelecimento responsável pelo faturamento da obra.

§ 4º A compensação poderá ser realizada com as contribuições incidentes sobre o décimo terceiro salário.

§ 5º A empresa ou equiparada poderá efetuar a compensação de valor descontado indevidamente de sujeito passivo e efetivamente recolhido, desde que seja precedida do ressarcimento ao sujeito passivo.

§ 6º É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006, e o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), instituído pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

§ 7º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação, observado o disposto no § 8º.

§ 8º A compensação de débitos da CPRB com os créditos de que trata o caput será efetuada por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário constante do Anexo VII desta Instrução Normativa, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório, e observará o disposto no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. (grifou-se)

9. A compensação de que trata o art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991 admite apenas o encontro de contas entre créditos e débitos das contribuições previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da lei nº 8.212, de 1991. Essa compensação, atualmente, é efetivada por meio da Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP). No caso específico de débitos de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, é efetuada por intermédio do programa PER/DCOMP ou, subsidiariamente, em formulário próprio.

10. A compensação prevista no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, por outro lado, é atualmente efetivada por meio de entrega de Declaração de Compensação (Dcomp), permitido o encontro de contas com débitos relativos aos demais tributos administrados. A disciplina dessa Dcomp é diversa daquela aplicável à compensação de contribuições previdenciárias. O regime jurídico do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, encontra-se disciplinado nos arts. 41 a 55 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, que explicitamente ressalva as contribuições previdenciárias. O regime jurídico da compensação de contribuições previdenciárias, previsto no art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, por sua vez, encontra-se disciplinado nos arts. 56 da 60 daquela Instrução Normativa, conforme abaixo se transcreve:

DA COMPENSAÇÃO

Seção I

Das Disposições Gerais sobre a Compensação Efetuada Mediante Declaração de Compensação

Art. 41. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de

débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 56 a 60, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

[...].(grifou-se)

11. O instituto da compensação não declarada encontra-se previsto nos §§12 e 13 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo transcrito:

Lei 9.430, de 1996:

Art. 74 [...]§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2ºA compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

[...]

§ 5ºO prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 6ºA declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.(Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 7ºNão homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 8ºNão efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.(Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 9ºÉ facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.(Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.(Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9ºe 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.(Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 3º previstas no § 3º deste artigo;(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - em que o crédito:(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros;(Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;(Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

c) refira-se a título público;(Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou(Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.(Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (grifou-se)

12. Conforme se vê, a compensação considerada não declarada, por força da lei, não produz sequer o efeito do encontro de contas. Não ocorre, nessa hipótese, a extinção do crédito tributário sob condição resolutória, pois a compensação é considerada, por disposição legal, como se não houvesse sido declarada. Considerada não declarada a compensação, não cabe a aplicação do rito do Decreto nº 70.235, de 1972, ficando afastada a possibilidade de apresentação de manifestação de inconformidade.

13. O art. 46 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, (abaixo transcrito) disciplina o instituto da compensação não declarada e prevê ser aplicável à hipótese o recurso previsto no art. 56 da Lei nº 9.784, de 1999:

Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012:

Art.46. A autoridade competente da RFB considerará não declarada a compensação nas hipóteses previstas no § 3º do art. 41.

[...]

§2º Às hipóteses a que se referem o caput e o § 1º não se aplica o disposto nos §§ 2º e 4º do art. 41 e nos arts. 44 e 77, sem prejuízo da aplicação do art. 56 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. (grifou-se)

14. A consulente questiona sobre a aplicação, por analogia, do instituto da compensação não declarada à compensação de contribuições previdenciárias. Caso aplicável, questiona sobre o recurso cabível contra a glosa da compensação indevida.

15. A analogia é técnica integrativa e de interpretação do ordenamento voltada ao preenchimento de lacunas. Trata-se, ainda, da primeira técnica integrativa prevista no art. 108, I do Código Tributário Nacional.

16. Aplica-se a analogia para estabelecer a aplicação de norma semelhante em caso concreto não regulado pela legislação:

Na lição de Carlos Maximiliano (Hermenêutica e aplicação do direito. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 170 e seguintes):

Deste modo o Direito Positivo regula, ora direta, ora indiretamente, todas as relações sociais presentes e futuras, visadas, ou não, pelos elaboradores dos Códigos. O elemento supletório de maior valor é a analogia, que desenvolve o espírito das Disposições existentes e o aplica a relações semelhantes na essência.

[...] exige que as espécies semelhantes sejam reguladas por normas semelhantes [...] 1ª) uma hipótese não prevista, senão se trataria apenas de interpretação extensiva; 2ª) a relação contemplada no texto, embora diversa da que se examina, deve ser semelhante, ter com ela um elemento de identidade; 3ª) este elemento não pode ser qualquer e, sim, essencial, fundamental, isto é, o fato jurídico que deu origem ao dispositivo. Não bastam afinidades aparentes, semelhança formal; exige-se a real, verdadeira igualdade sob um ou mais aspectos, consistente no fato de se encontrar, num e noutro caso, o mesmo princípio básico e de ser uma só a ideia geradora tanto da regra existente como da que se busca. [...]

Os fatos de igual natureza devem ser regulados de modo idêntico [...] Funda-se a analogia, não como se pensou outrora, na vontade presumida do legislador, se sim no princípio de verdadeira justiça, de igualdade jurídica, o qual exige que as espécies semelhantes sejam reguladas por normas semelhantes[...]. (grifou-se)

17. O regime jurídico aplicável à Dcomp previsto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, regula hipótese semelhante à da compensação efetivada em GFIP, pois, em ambos os casos, trata-se da compensação de créditos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

18. Contudo, apesar de haver semelhanças entre os regimes jurídicos, as disposições do referido art. 74 não se aplicam à compensação de contribuições previdenciárias, conforme expressamente prevê o parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457, de 2007, (cuja redação abaixo se repete):

Art. 26. [...]

Parágrafo único. O disposto no art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei.

19. Interpretação que permitisse a aplicação, por analogia, das disposições do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, à compensação de contribuições previdenciárias, disciplinada no art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, implicaria admitir a combinação entre esses dois regimes jurídicos, negando-se vigência à vedação legal acima referida.

20. O art. 170 do Código Tributário Nacional prevê que a compensação deve ocorrer com base nas condições e garantias estipuladas em lei ou naquelas que, em cada caso, a lei atribua às autoridades administrativas. Estando o instituto da compensação não declarada previsto apenas no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e não encontrando similar na legislação que disciplina o regime jurídico do art. 89 da Lei nº 8.212, 1991, não pode ser aplicado a este regime por analogia.

21. Ainda que presente a semelhança e que seja plausível a adoção da isonomia, não se pode criar, com base apenas na via interpretativa, regime jurídico de compensação que não encontra amparo na legislação. As autoridades administrativas encontram-se vinculadas em sua atuação às disposições legais, não podendo atuar de forma contrária ao disposto no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457, de 2007.

22. Inaplicável o instituto da compensação não declarada à compensação de contribuições previdenciárias, o recurso cabível contra a glosa da compensação indevida é a manifestação de inconformidade.

23. Conforme constou na SCI nº 3, de 2013, a aplicação do Decreto nº 70.235, de 1972, contra a glosa da compensação previdenciária indevida encontra fundamento autônomo, baseado em interpretação do caput e do §11 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, combinado com o art. 56 da Instrução Normativa nº 1.300, de 2012. Transcreve-se abaixo trecho daquela SCI:

Isto posto, adentrando no questionamento apresentado quanto aos procedimentos a serem adotados na análise da compensação de contribuições previdenciárias informada em GFIP, no caso de ser a compensação considerada indevida, pode a autoridade fiscal, por ocasião de auditoria interna dos valores nela informados (inseridos em campo próprio do SEFIP versão 8.4), glosá-los total ou parcialmente, sem prejuízo da manutenção dos débitos confessados.

16.1. Assim, o procedimento adotado é semelhante ao da análise da DCTF, ou seja, considerada indevida a compensação de contribuições previdenciárias informada em GFIP, e consistindo esta em instrumento de confissão de dívida, proceder-se-á à imediata inscrição em DAU das contribuições declaradas que não tenham sido recolhidas ou parceladas no prazo estipulado na legislação.

17. No caso de insurgência do sujeito passivo contra a decisão de considerar a compensação indevida, segue-se o rito processual previsto no Decreto nº 70.235, de 1972, com esteio nas disposições expressas do já reproduzido § 11 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, que confere tal rito à restituição das contribuições de que se trata.

17.1. Ora, não faria sentido dispensar tratamento diverso ao contencioso decorrente de compensação em GFIP considerada indevida, tendo em vista que esta modalidade de extinção do crédito tributário está condicionada à existência de crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública que seja **passível de restituição ou de reembolso**, nos termos do caput do art. 56 da IN RFB nº 1.300, de 2012 (cuja transcrição abaixo se repete), devendo ser submetida a rito específico. Tal inferência poderia ser extraída mesmo de uma interpretação lógica do caput do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991.

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. 1º passível de restituição ou de reembolso, poderá

utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes. (grifou-se)

24. Portanto, em decorrência do disposto no § 11 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, que estabelece à restituição das contribuições previdenciárias o rito do processo administrativo fiscal de que trata o Decreto nº 70.235, de 1972, é que se adota o mesmo rito à compensação de créditos previdenciários. Ora, esse crédito compensado é o mesmo sujeito à restituição, e, num caso concreto, é possível que o mesmo crédito seja parte objeto de compensação e parte objeto de pedido de restituição. Sendo indevido o crédito, o será indevido tanto na compensação quanto no pedido de restituição, o que torna inadmissível dois ritos distintos e autoridade julgadoras também distintas para analisarem o mesmo alegado crédito. Em consonância com esse entendimento, o art. 7º da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 (Regimento Interno do CARF - redação da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009) – prevê a aplicação do rito do Decreto nº 70.235, de 1972, os processos de restituição, compensação e ressarcimento:

Portaria MF nº 343, de 2015

Art. 7º Incluem-se na competência das Seções os recursos interpostos em processos administrativos de compensação, ressarcimento, restituição e reembolso, bem como de reconhecimento de isenção ou de imunidade tributária.(grifou-se)

25. Ademais, ressalvadas as peculiaridades do regime jurídico do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, também aplica-se à compensação de contribuições previdenciárias, conforme prevê seu art. 1º.

DO OBJETO E DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO

Art. 1º 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.(grifou-se)

26. A atual redação da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 2012, dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.425, de 19 de dezembro de 2013, prevê a discussão administrativa com aplicação do rito do Decreto n.º 70.235, de 1972, nos arts. 77 a 80, e aplica-se, no que cabível, à compensação de contribuições previdenciárias.

DA DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA

Art. 77. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o indeferimento do pedido ou a não homologação da compensação. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1425, de 19 de dezembro de 2013)

[...]

§ 3º Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade, caberá recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

§ 4º A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam o caput e o § 3º obedecerão ao rito processual do Decreto n.º 70.235, de 1972.

§ 5º A manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, bem como o recurso contra a decisão que julgou improcedente essa manifestação de inconformidade, enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 do CTN relativamente ao débito objeto da compensação.

[...]

§ 8º Não cabe manifestação de inconformidade contra a decisão que considerou não declarada a compensação, sem prejuízo da aplicação do art. 56 da Lei n.º 9.784, de 1999.

Art. 78. É definitiva a decisão da autoridade administrativa que indeferir pedido de retificação ou cancelamento de que tratam os arts. 87 a 90 e 93.

Art. 79. Não caberá recurso de ofício da decisão que considerar procedente manifestação de inconformidade em processos relativos a restituição, ressarcimento, reembolso ou compensação.

Art. 80. No caso de receita não administrada pela RFB, arrecadada mediante Darf ou GPS, não se aplica o disposto nos arts. 77 e 79.(grifou-se)

27. Interposta manifestação de inconformidade contra a glosa da compensação previdenciária indevida, a suspensão do débito objeto da compensação decorre de aplicação direta do disposto no art. 151, III, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), pois adotado o rito do Decreto n.º 70.235, de 1972, que rege o processo tributário administrativo.

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Decreto n.º 70.235, de 1972

Art. 1.º Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

28. Dos excertos da já citada SCI Cosit n.º 3, de 2013, tem-se o motivo pelo qual nela foi adotado o entendimento de que a manifestação de inconformidade contra glosa de compensação na GFIP segue o Decreto n.º 70.235, de 1972, com os débitos suspensos.

17.2. Saliente-se que, na vigência da IN RFB n.º 900, de 2008, a compensação de contribuições previdenciárias se assemelhava à compensação dos demais tributos administrados pela RFB, disciplinada no art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, apenas no que se referia à aplicação do rito processual do Decreto n.º 70.235, de 1972, pelas razões aventadas no item “17.1”, e ao caráter de confissão de dívida das declarações envolvidas (GFIP e DComp). Como o art. 66 da IN RFB n.º 900, de 2008, abaixo transcrito, não se aplicava à compensação de contribuições previdenciárias, não coincidia, todavia, o efeito de suspensão do crédito tributário na lide, o qual, de modo diverso ao § 11 do aludido art. 74, não está previsto expressamente no § 11 do art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991.

CAPÍTULO VII

DA DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA

Art. 66. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o não reconhecimento do direito creditório ou a não-homologação da compensação.

(...)

§ 5º A manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação, bem como o recurso contra a decisão que julgou improcedente essa manifestação de inconformidade, enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 do CTN relativamente ao débito objeto da compensação.

(...)

§ 8º Não cabe manifestação de inconformidade contra a decisão que considerou não declarada a compensação, sem prejuízo da aplicação do art. 56 da Lei n.º 9.784, de 1999. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.224, de 23 de dezembro de 2011)

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica à compensação de contribuição previdenciária. (Incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1.224, de 23 de dezembro de 2011) (grifou-se)

17.3. A despeito da redação do § 9º do art. 66 da revogada IN RFB nº 900, de 2008, poder-se-ia deduzir que o efeito suspensivo decorreria tanto de uma aplicação analógica do § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, quanto da aplicação direta da norma geral registrada no art. 151, inciso III, do CTN, já que a lei ordinária se omitiu em regular o processo administrativo de discussão da compensação indevida de contribuição previdenciária no aspecto da suspensão do débito confessado. Leandro Paulsen¹ comunga desse entendimento, conforme segue:

No regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91, aplicável às contribuições previdenciárias e a terceiros, a suspensão da exigibilidade se dá por aplicação direta do art. 151, III, do CTN, pois a lei ordinária não disciplina o modo pelo qual poderá o contribuinte defender-se, tampouco seus efeitos.

17.4. Admitir entendimento oposto equivaleria a dispensar tratamento anti-isonômico aos administrados e a restringir o direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa, obrigando o sujeito passivo insurgente a discutir a decisão denegatória da Administração Tributária ciente de que a cobrança da dívida por ele confessada estaria em curso. (grifou-se)

28.1. O item 17.3 da SCI Cosit nº 3, de 2013, portanto, não deu efeito suspensivo ao processo administrativo fiscal contra a glosa da contribuição previdenciária mediante mera aplicação analógica do § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Foi uma argumentação a mais para reforçar a aplicação direta do inciso III do art. 151 do CTN; entendimento esse que beneficia o sujeito passivo aplicando, quanto ao rito e efeito da discussão administrativa, às suas compensações de contribuições previdenciárias tratamento isonômico às outras compensações tributárias por ele efetuadas perante a RFB.

29. Por fim, sendo aplicável à glosa de compensação das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da lei nº 8.212, de 1991 indevida em qualquer circunstância o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, fica afastada a aplicação do rito previsto no art. 56 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, cuja aplicação ao processo administrativo tributário é subsidiária, conforme previsto no art. 69 daquela lei.

Conclusão

30. Diante do exposto, conclui-se que:

30.1 A compensação de contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da lei nº 8.212, de 1991 possui regime jurídico próprio previsto no art. 89 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. A essas contribuições é inaplicável o instituto da compensação não declarada, previsto nos §§ 12 e 13 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. Revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 178.

30.2 O regime do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, não se aplica à compensação do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, em razão da vedação prevista no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457, de 2007.

30.3 A glosa da compensação indevida, seja no regime do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 ou no regime do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, atrai a possibilidade de aplicação do rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972 contra o ato que considera indevida a compensação, enquadrando-se o débito objeto da compensação no disposto no inciso III do art. 151 do CTN.

30.4 Na ausência de disposição legal autônoma, não se pode aplicar, por analogia, o rito de compensação não declarada, previsto nos §§ 12 e 13 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, à compensação de contribuições previdenciárias.

Assinado Digitalmente

MAÍRA ACOTIRENE DARIO DA CRUZ
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração da Coordenadora da Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação (Copen).

Assinado Digitalmente

EDUARDO GABRIEL DE GOES VIEIRA FERREIRA FOGAÇA
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Divisão de Normas Gerais do Direito Tributário (Dinog)

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação (Cosit).

Assinado Digitalmente

MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se na forma do § 6º do art. 8º da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015.

Assinado Digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral de Tributação
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit