

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO**

DANIEL ARAÚJO DE OLIVEIRA

**A LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIAS COM OS DEMAIS TRIBUTOS FEDERAIS**

FLORIANÓPOLIS

2016

Daniel Araújo de Oliveira

A limitação da compensação dos créditos das contribuições previdenciárias com os demais Tributos Federais

Monografia submetida ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito final à obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Humberto Pereira Vecchio

Florianópolis

2016

AGRADECIMENTOS

À Deus, por seu amor, pela condução, por me fazer acreditar que é possível alcançar e evoluir.

Aos meus pais, em especial à minha mãezinha Emília, pelo amor e dedicação; aos meus irmãos, Jacqueline, Júlio, Luana, Joaquim e Juliana, pelo apoio e carinho.

À minha pequeninha, Anelise, que é a alegria e amor.

Ao professor Dr. Humberto Pereira Vecchio, pela atenção, paciência, empenho, e dedicação durante a construção deste trabalho. Professor, você é um exemplo de humildade e sabedoria.

Agradeço a todos os amigos que contribuíram para a realização deste trabalho ou que me fizeram ser melhor e acreditar que era possível.

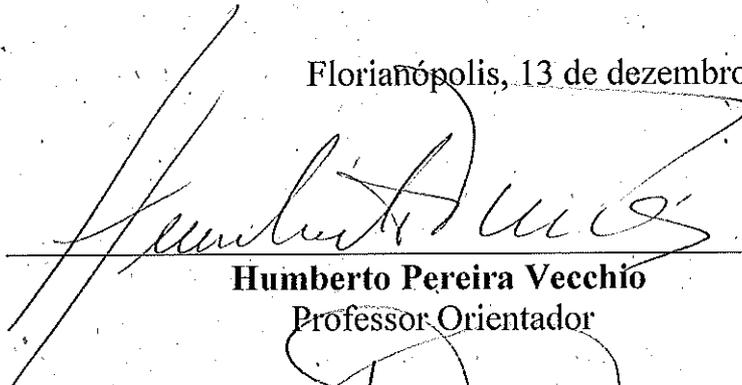
Por último, e não menos importante, ao meu fiel companheiro Snoopy.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

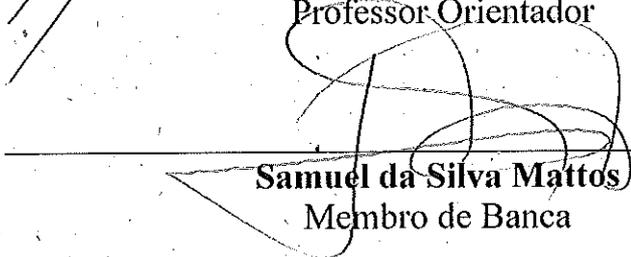
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado A limitação da compensação dos créditos das contribuições previdenciárias com os demais tributos federais, elaborado pelo acadêmico Daniel Araújo de Oliveira, defendido em 13/12/2016 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (DEZ), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 13 de dezembro de 2016



Humberto Pereira Vecchio
Professor Orientador



Samuel da Silva Mattos
Membro de Banca



Leonardo Bruno Pereira de Moraes
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno: Daniel Araújo de Oliveira

RG: 6070352

CPF: 046.903.916-70

Matrícula: 15100104

Título do TCC: A limitação da compensação dos créditos das contribuições previdenciárias com os demais tributos federais

Orientador: Prof. Dr. Humberto Pereira Vecchio

Eu, Daniel Araújo de Oliveira, acima qualificado; venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 13 de mês de dezembro de 2016.

Assinatura manuscrita de Daniel Araújo de Oliveira em tinta preta, sobre uma linha horizontal.
Daniel Araújo de Oliveira

RESUMO

Esta monografia busca, sob o amparo da doutrina, da legislação e da jurisprudência, analisar a limitação da compensação dos créditos e débitos das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a”, “b”, e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212/1991, com os demais tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, após a unificação da gestão fiscal e administrativa de todos os impostos e tributos federais. Sem a pretensão de exaurir as questões que circundam o tema, pretende-se desenvolver pontos como: o que é tributo; quais as questões que envolvem as divergências a respeito da natureza jurídica do instituto; a compensação no âmbito do direito civil e tributário; o assento legal que disciplina a compensação na órbita do direito tributário; as conduções legislativas referentes à compensação das contribuições previdenciárias e dos demais tributos federais antes e depois da unificação do Fisco Federal; bem como a posição da Fazenda Federal, do judiciário e o entendimento doutrinário quanto a compensação das contribuições previdenciárias com os demais tributos federais.

Palavras-chave: Contribuições Previdenciárias; Conceito de Tributo; Compensação; Lei 11.457/2007.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.....	9
2.1 CONCEITO DE TRIBUTO.....	9
2.2 NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.....	13
3 INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO DO DIREITO CIVIL E A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	18
3.1 ORIGEM E CONCEITO DO INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO NO DIREITO CIVIL.....	18
3.1.1 Requisitos Legais da Compensação Prevista no Código Civil.....	19
3.1.1.1 Reciprocidade das Obrigações.....	19
3.1.1.2 Liquidez das Dívidas.....	20
3.1.1.3 Exigibilidade das Prestações.....	20
3.1.1.4 Fungibilidade das Coisas Devidas.....	20
3.2 COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	21
3.2.1 Assento Legal da Compensação Tributária.....	22
4 A LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS COM OS DEMAIS TRIBUTOS FEDERAIS.....	24
4.1 COMPENSAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DOS TRIBUTOS FEDERAIS ANTES DA UNIFICAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.....	24
4.1.1 Compensação dos tributos federais administrados pela Receita Federal antes da Lei da “Super-Receita”.....	24
4.1.2 Compensação das contribuições previdenciárias antes da Lei da “Super- Receita”.....	27
4.2 COMPENSAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS APÓS A UNIFICAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E A RECEITA PREVIDENCIÁRIA.....	30
4.2.1 Posição da Fazenda quanto à compensação dos créditos das contribuições previdenciárias com os demais tributos federais.....	31

4.2.2 Entendimento doutrinário quanto à compensação dos créditos das contribuições previdenciárias com os demais tributos federais.....	39
4.2.2.1 Compensação de ofício e a compensação a pedido: Tratamento não isonômico do Fisco em relação aos contribuintes.....	40
4.2.2.2 Da violação ao Princípio da Isonomia na relação Fisco contribuinte.....	44
4.2.2.3 Da irrelevância da destinação do produto de arrecadação das contribuições previdenciárias.....	48
4.2.2.4 Da violação ao art. 368 do CC/2002, do art. 170 do CTN e a finalidade da Lei n. 11.457/2007.....	49
5 CONCLUSÃO	53
REFERÊNCIAS	56

1 INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como objetivo principal analisar a discussão existente em torno da limitação à compensação prevista no parágrafo único do art. 26 da Lei n. 11.457/2007.

Assim, ao analisar o conjunto de diplomas legislativos, jurisprudenciais e doutrinários que disciplinam a compensação no âmbito do direito tributário, percebe-se que não há unanimidade quanto a compensação dos créditos das contribuições à seguridade social com os demais tributos federais a partir da unificação do Órgão Fazendário, que ocorreu com o advento da Lei 11.457/2007.

No primeiro capítulo buscou-se discorrer sobre os aspectos que envolvem as contribuições previdenciárias. Para isso conceitua-se tributo e as várias teorias sobre a natureza jurídica das contribuições previdenciárias.

Compreendido o conceito de tributo e a natureza tributária das contribuições previdenciárias, no segundo capítulo será apresentado o instituto da compensação no âmbito do direito civil, sua utilidade para a extinção de obrigações recíprocas assim como os seus requisitos para tanto. Em seguida, ao adentrar na órbita da compensação no direito tributário, traçar-se-á um panorama inicial do assento legal da compensação no âmbito do direito tributário.

No último capítulo do estudo tem-se a discussão em torno da limitação à compensação estabelecida no art. 26, parágrafo único, da Lei n. 11.457/2007, que vedou a possibilidade do encontro de contas entre os créditos e débitos das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a”, “b”, e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212/1991, com os demais tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Primeiro serão apresentadas as conduções legislativas referentes à compensação das contribuições previdenciárias e dos demais tributos federais antes da unificação do Fisco Federal. Em seguida, será a apresentação das alterações proporcionadas com o advento da Lei da “Super-Receita”.

Finalmente, munido-se de todos os elementos até então observados, chegar-se-á ao estudo da posição da Fazenda Federal, do judiciário e o entendimento doutrinário quanto à compensação das contribuições previdenciárias com os demais tributos federais. Buscando alcançar as pretensões expostas, utilizar-se-á como método o procedimento monográfico.

O método de abordagem da pesquisa será o dedutivo, enquanto a temática será construída sob a técnica de documentação indireta, realizada por meio de pesquisa bibliográfica, legislativa, jurisprudencial e normas técnicas.

2 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

2.1 CONCEITO DE TRIBUTO

O tributo é uma receita de essencial importância para a manutenção do Estado e, conseqüentemente, para custear as atividades que repercutem no bem estar da população.

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) conceitua o tributo com base no art. 146, III, "a", do Texto Constitucional:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos
- b) discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

De acordo com Spagnol (2002, p. 57): “[...] a Constituição Federal, a par de consagrar uma série de direitos sociais ao cidadão, estatuídos como direitos fundamentais, consagra igualmente tributos destinados a fornecer recursos específicos para a garantia de sua efetivação na prática”.

Segundo o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), os artigos 3º e 4º:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Essa definição tem sido alvo de algumas críticas por parte da doutrina. Contudo, é de comum acordo que o tributo tem essencial importância para manutenção do Estado e para o custeio das atividades realizadas por este para o bem da população.

Geraldo Ataliba (2009, p. 34) recomenda cautela no que diz respeito ao conceito legal de tributo previsto no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), art. 3º, e apresenta o seu conceito básico para tributo:

Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex-lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos e implícitos).

O autor defende que direitos constitucionalmente definidos não podem ser "redefinidos" pelo legislador infraconstitucional.

A natureza pecuniária do tributo está relacionada ao fato de que a prestação deve assegurar ao Estado os recursos e os meios financeiros para a consecução de seus objetivos. Não se pode confundir o tributo com penalidade, pois ele é sempre instituído mediante Lei e sua cobrança se dá mediante atividade vinculada, o que não deixa margem à apreciação da autoridade por esta estar vinculada ao comando legal.

Conforme explica Berti (2006, p. 13):

[...] o tributo, além de constituir um importante instrumento para financiar os gastos públicos referentes à prestação de serviços que visam satisfazer as necessidades da coletividade, é utilizado também em algumas ocasiões como instrumento de política extrafiscal do governo, regulamentando o mercado financeiro, estimulando ou não, as importações, fomentando o crescimento industrial e o desenvolvimento de algumas regiões específicas, tudo a sabor da política adotada pelos governantes, responsáveis pela gestão da máquina pública.

Assim, pode-se entender o tributo como uma forma de o Estado arrecadar verbas para a manutenção de suas atividades. O Estado não apenas impõe tributos para fins de manutenção da máquina administrativa, mas também para o custeio de todas as finalidades que lhe são constitucionalmente atribuídas. Não se deve entender que o Estado está tributando para si próprio quando da instituição de uma exigência pecuniária, compulsória, que não seja referente a ato ilícito do cidadão, destinada a uma finalidade de caráter social, econômico ou corporativo (SPAGNOL, 2002).

Conforme assevera Spagnol (2002, p. 58):

[„] a relação tributária não mais é entendida como relação de poder. Sendo assim, não se tributa em razão do poder *per se*, mas em razão das funções atribuídas ao poder pelas mesmas pessoas que vão responder por sua manutenção. A relação tributária em um Estado de Direito é uma decorrência da lei, que a institui nos limites e diretrizes traçados pela Constituição.

O princípio que rege a exigência de uma contribuição se encontra no art. 149 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) que, entre outras normas, limita sua exigência à observância do conceito de tributo estabelecido na legislação complementar:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), conforme o seu art. 5º, assim como o art. 145 da Constituição Federal, prevê a existência de apenas três espécies de tributos:

Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

CF Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Ao se fazer uma análise isolada desses dispositivos legais concluir-se-ia que as espécies tributárias se resumem a três: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Entretanto, cabe analisar os artigos 148 e 149 da Constituição (BRASIL, 1988):

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Conforme esses artigos, verifica-se que o empréstimo compulsório (art. 148) e as contribuições sociais (art. 149) também são espécies tributárias, pois estão inseridas no Capítulo I do Título VI da Constituição, denominado “Sistema Tributário Nacional”.

Ferreira (2006) ressalta que esse tema não é pacífico na doutrina. Existem divergências doutrinárias acerca de quais são as efetivas espécies de tributos do Sistema Tributário Nacional, basicamente divididas em três correntes: a bipartida, a tripartida e a quinquipartida. A corrente bipartida entende que há apenas dois tipos de tributos: impostos e taxas e todas as demais modalidades acabam por se adequar aos critérios materiais desses. A corrente tripartida se fundamenta no critério tricotômico e é sustentada por boa parte dos tributaristas brasileiros baseados em três tipos de tributos que devem seguir à classificação de vinculados (taxas e contribuições) e não-vinculados (impostos), sendo que as contribuições são exclusivamente as de melhoria e as sociais (de intervenção do domínio econômico e destinadas ao financiamento da Seguridade Social), são consideradas taxas ou impostos, dependendo de seus critérios materiais. A corrente quinquipartida assevera que são cinco os tipos de tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios, sendo esta a posição sustentada pelo STF.

O STF, adotando a teoria quinquipartida dos tributos, já se posicionou em algumas oportunidades quanto à classificação das exações em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuição especial e empréstimos compulsórios, consoante se verifica no Informativo 397 publicado por aquela Corte Suprema:

(...) Quando do julgamento da ADI 447/DF (RTJ 145/15), examinei a matéria em pormenor. Destaco do voto que então proferi: “(...) Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus artigos 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no artigo 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações ex lege e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação ex lege, a mais importante do direito público, ‘nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento.’ (Geraldo Ataliba, ‘Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário’, in ‘Diritto e pratica tributaria’, volume L, Padova, Cedam, 1979). As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 194), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148). (Ministro CARLOS AYRES BRITTO – Informativo nº 397).

Assim, afigura-se que a teoria adotada pelo Direito Tributário Brasileiro é a corrente quinquipartida dos tributos.

Paulsen (2008, p. 39-40) acrescenta que a classificação em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, é necessária e deve levar em conta a sua finalidade e a promessa de restituição, e não apenas o seu fato gerador.

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1988) traz as definições legais para as três primeiras espécies do gênero tributo, conforme seus artigos 16, 77 e 81:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Cabe registrar que nem a Constituição e nem o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) traz definições ou conceitos para as duas outras espécies de tributos (empréstimos compulsórios e contribuições sociais), sendo esses diferenciados pelo fato de que empréstimo compulsório é uma espécie de tributo restituível e causal e que a contribuição social tem destinação constitucional específica, como por exemplo, a seguridade social, as corporações, a intervenção no domínio econômico.

Conforme assevera Ferreira, (2006, s/p):

Vale destacar que apesar de receberem a denominação genérica de contribuições, podem ser separadas em: (i) contribuições sociais; (ii) contribuições para a intervenção no domínio econômico; e (iii) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Há que se destacar, ainda, a existência da previsão constitucional das contribuições para o financiamento da Seguridade Social (art. 195), as quais podem ser facilmente incluídas no rol das contribuições especiais.

As contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico e as destinadas ao financiamento para a Seguridade Social, são parcelas fundamentais para a arrecadação do Estado brasileiro. Grande exemplo disso são: a Contribuição Social sobre o Lucro ("CSL"), a contribuição ao Programa da Integração Social ("PIS"), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social ("COFINS"), entre outras.

As contribuições (tributos) devem ser reduzidas à espécie para que possa se estabelecer o regime jurídico a elas aplicável. A identificação da espécie é imprescindível para que haja um adequado controle de constitucionalidade da atividade impositiva, levando-se em conta o regime jurídico aplicável a cada tributo (SPAGNOL, 2002).

Conforme exemplifica Spagnol (2002, p. 61):

[...] a Constituição prescreve regimes jurídicos aplicáveis em razão do gênero, da espécie e do tributo *per se*. Assim, comparando o IR com o IPI, todos estão sujeitos ao princípio da legalidade para a sua instituição. Por serem tributos, destinam-se às despesas ordinárias do Estado e como tal são contabilizados em caixa único, por serem impostos, não obstante o primeiro estar sujeito ao princípio da anterioridade e o segundo constituir exceção. Outro exemplo: a Constituição, em seu art. 145, § I, determina que os impostos, sempre que possível, serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Ora, há na doutrina e na jurisprudência posições no sentido de definir as contribuições ora como impostos, ora como espécies autônomas. Se forem entendidas como impostos, a elas se aplicará a progressividade em razão da capacidade contributiva, ou, ao contrário, entendidas como espécies autônomas, não.

Spagnol (2002) entende que o tributo é um instrumento de arrecadação que se destina ao financiamento das despesas públicas e, conforme já visto, por ter a Constituição Federal outorgado as competências tributárias em função das despesas a serem atendidas pelo tributo, entende-se que a classificação dos tributos não pode desprezar a destinação constitucional dada ao produto da arrecadação

Assim sendo, a identificação da natureza específica de um tributo torna-se mister para a aplicação, em sua inteireza, do regime jurídico constitucional. Todavia, explicar a contento a divisão do tributo em espécies não é tarefa fácil. São diversos os esforços doutrinários para se estabelecer bases científicas para o estudo do Direito Tributário como disciplina autônoma (SPAGNOL, 2002).

2.2 NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

A identificação da natureza jurídica das contribuições previdenciárias possui grande importância, pois ajuda na compreensão das regras que lhes são aplicáveis.

De acordo com Martinez (1997, p. 241):

[...] a natureza jurídica da exação previdenciária é área na qual o Direito Previdenciário mais se relaciona com o Direito Tributário. Sede de formidáveis divergências entre publicistas e uns poucos previdenciaristas, tem estimulado enormemente os estudiosos e propiciando respeitável contribuição doutrinária.

Spagnol (2002, p. 58), traz o pensamento do Ministro Carlos Velloso, que é favorável à natureza tributária da exação:

Na verdade, depois das duas grandes guerras, o conteúdo da ciência das Finanças sofreu uma transformação profunda. Era estudada como disciplina que ensinava apenas os meios para os quais o Estado procurava e utilizava os recursos necessários à cobertura das despesas públicas, pela repartição, entre os indivíduos, dos encargos que dela resultavam. A ciência das Finanças, hoje, ensina a procura destes meios, mas, também, os utiliza com o fim intervencionista em matéria econômica, social e política.

São muitos os debates em torno da natureza jurídica das contribuições previdenciárias. A doutrina intenta afirmar que essa contribuição possui natureza jurídica de tributo e por isso mesmo deve ser submetida às regras constitucionais elaboradas para os tributos. Entretanto existe a doutrina minoritária, que defende a tese de que as contribuições previdenciárias devem ser analisadas de acordo com os princípios da seguridade social, e por isso não caracterizam espécies do gênero tributo (SANTOS, 2004).

A doutrina tende a essa questão apoiando-se na tradição histórica das Constituições, onde as contribuições sociais não são tratadas como tributos. Conforme Correia e Correia (2011, p. 141):

No tocante à natureza jurídica das contribuições sociais que se destinam ao custeio do sistema de seguridade brasileiro, embora a grande maioria dos doutrinadores defenda sua natureza tributária, entendemos que tais contribuições devem ser estudadas à luz de princípios peculiares do direito previdenciário, sob pena de prejuízo da própria essência e da finalidade a que se destinam os sistemas de seguridade social.

Esses argumentos são válidos, contudo, caracterizam posicionamento minoritário na doutrina.

A doutrina mencionada tem o seu principal argumento na adequação (considerada perfeita) da contribuição social ao conceito de tributo exposto no art. 3º do CTN.

Conforme Santos (2004, p. 92-93):

Efetivamente a contribuição social é uma prestação pecuniária, exigida em moeda ou valor que possa exprimir-se. É compulsória (independe da vontade da pessoa para contribuir). É prevista em lei (observância ao princípio da estrita legalidade vigente no direito tributário). Não constitui sanção de ato ilícito e é cobrada por atividade plenamente vinculada (lançamento). Trata-se de tributo na modalidade contribuição social, sendo a execução judicial para a cobrança do débito regida pela LEF (Lei n. 6.830/80).

O próprio Poder Executivo, ao editar o Decreto n. 3.969/01, denominou de "tributos federais previdenciários" as contribuições sociais, ao tratar do planejamento das ações da fiscalização do INSS.

Ainda segundo Santos (2004, p. 93), outros argumentos são utilizados pela doutrina dominante:

- a) está inserida no capítulo que trata do STN;
- b) se submete às normas gerais de direito tributário (art. 146, III da CR);
- c) observa os princípios da estrita legalidade e irretroatividade em sua criação (art. 150 da CR); e
- d) o STF e o STJ já pacificaram entendimento pelo qual as contribuições sociais têm natureza jurídica de tributo.

Como visto, vale dizer que muito se tem discutido acerca da natureza dessas exações. Uma parte da doutrina sustentava que as contribuições sociais não podiam ter natureza tributária pela forma como são trazidas pela Constituição Federal de 1988, principalmente pelo artigo 145 da Carta Magna, que ao tratar dos tributos a serem instituídos pelas pessoas jurídicas de direito público, lista apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, sem mencionar as contribuições especiais, motivo pelo qual não teriam natureza de tributo. Entretanto, esse entendimento não mais prevalece na doutrina nacional e nem nos Tribunais, que agora entendem a natureza tributária das contribuições especiais, que devem atender às diretrizes do sistema nacional tributário (FERREIRA, 2006).

Para esclarecer o entendimento a respeito desse assunto, Soares de Melo (2004, p. 74) ratifica:

Apesar das concepções doutrinárias constituírem importantes suprimentos para a configuração do tipo tributário, importa examinar o texto constitucional, a positividade jurídica, para se extrair o cerne da exação fiscal, e, nesse passo, vislumbro que a Constituição caracteriza as contribuições como tributos, em razão de sua natureza (receitas derivadas, compulsórias), e por consubstanciarem princípios peculiares ao regime jurídico dos tributos.

A questão também é analisada por Carrazza (2013, p. 660):

Com a só leitura deste artigo [artigo 149 da Constituição Federal] já percebemos que a Constituição Federal prevê três modalidades de ‘contribuições’: as interventivas, as corporativas e as sociais. Todas elas têm natureza nitidamente tributária, mesmo porque, com a expressa alusão aos ‘arts. 146, III e 150, I e III’, ambos da Constituição Federal, fica óbvio que deverão obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil. Tal, diga-se de passagem, a jurisprudências do Pretório Excelso.

O Supremo Tribunal Federal também pacificou o seu entendimento quanto à natureza tributária das contribuições especiais, sob a égide da Constituição Federal. Não há dúvidas de que as contribuições sociais têm natureza tributária específica e, embora exista doutrina que considera caracterizarem-se as contribuições como impostos ou como taxas, estão sujeitas aos princípios e às diretrizes estabelecidos pelo Sistema Tributário Nacional.

Ao se conceituar a contribuição social, de certa forma se define as características dessa imposição estatal e sua natureza jurídica, o que gera pontos de controvérsia entre os doutrinadores.

De acordo com Castro e Lazzari (2010, p. 257), a “contribuição para a Seguridade Social é uma espécie de contribuição social, cuja receita tem por finalidade o financiamento das ações nas áreas da saúde, previdência e assistência social”. As contribuições sociais podem ser conceituadas como "valores com que, a título de obrigações sociais, contribuem os filiados, e os que o Estado estabelece para manutenção e financiamento dos benefícios que outorga” (art. 193 e seguintes da Constituição Federal).

O conceito de contribuição social, de acordo com Machado (2016, p. 423), é: “espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social”.

Conforme o parágrafo único do art. 11 (Do Financiamento Da Seguridade Social) da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, também disposto no parágrafo único do art. 195 do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº. 3.048, de 6 de maio de 1999) constituem contribuições sociais, as quais são exigidas com base nas leis que as instituíram:

Art. 195.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

- I - as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados e demais pessoas físicas a seu serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- II - as dos empregadores domésticos, incidentes sobre o salário-de-contribuição dos empregados domésticos a seu serviço;
- III - as dos trabalhadores, incidentes sobre seu salário-de-contribuição;
- IV - as das associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional, incidentes sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos;

- V - as incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural;
- VI - as das empresas, incidentes sobre a receita ou o faturamento e o lucro;
- VII - as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

Além das contribuições referidas acima, deve-se acrescentar a do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a Lei a ele equiparar, conforme a Emenda Constitucional nº. 42/2003 e regulada pela Lei n. 10.865/2004 (CASTRO e LAZZARI, 2010).

Dentre as várias teorias que se formaram para definir a natureza jurídica das contribuições sociais, as mais significativas, de acordo com Castro e Lazzari (2010, p. 258-259) são duas, como segue.

A primeira é a teoria fiscal. Nela a contribuição para a Seguridade Social tem natureza tributária, pois se trata de uma “prestação pecuniária compulsória instituída por lei e cobrada pelo ente público arrecadador com a finalidade de custear as ações nas áreas da saúde, previdência e assistência social”. O fato de não se enquadrar como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, não afasta sua natureza tributária, pois está instituída nas contribuições sociais previstas no art. 149 (Do Sistema Tributário Nacional) da Constituição.

A segunda é a teoria parafiscal. Nela a Seguridade Social busca “suprir os encargos do Estado, que não lhe sejam próprios, no caso, o pagamento de benefícios previdenciários”. Aqui as receitas vão para um orçamento próprio e o destino dos recursos é para o atendimento das necessidades econômicas e sociais de determinados grupos ou categorias profissionais e econômicas.

E, a terceira é denominada da exação *sui generis*, segundo a qual, a contribuição à Seguridade Social não tem nada a ver com o Direito Tributário. É uma “imposição estatal atípica, prevista na Constituição e na legislação ordinária, cuja natureza jurídica é especial”.

Após a verificação das várias teorias que buscam definir a natureza jurídica das contribuições sociais, pode-se dizer que a mais aceita e a que predomina na doutrina e na jurisprudência, é a de que as contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social possuem natureza jurídica tributária.

Em igual sentido, o STJ já reforçou o entendimento de que as contribuições figuram entre as espécies tributárias, segundo se verifica na ementa do Recurso Especial 960433/PA, in verbis:

PROCESSO CIVIL - TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NATUREZA TRIBUTÁRIA - SÚMULA VINCULANTE N. 8/STF - FATOS GERADORES ANTERIORES À CF/88 - AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - ART. 40, § 4º, DA LEI N. 6.830/80. 1. Ausente o debate sobre a natureza jurídica das contribuições

previdenciárias no período anterior à Constituição Federal de 1988 e, por conseqüência, ao prazo prescricional que lhes são aplicáveis, carente o recurso de prequestionamento o recurso no ponto. Aplicação da Súmula n. 282/STF.

2. O STF, pela Súmula Vinculante n. 8, pacificou o entendimento sobre a natureza tributária das contribuições previdenciárias, aplicando-lhes o prazo prescricional do art. 174 do Código Tributário Nacional. 3. Recurso especial conhecido em parte e, nesta parte, não provido.(STJ - REsp: 960433 PA 2007/0135949-2, Data de Julgamento: 05/08/2008, Relator: Ministra ELIANA CALMON)

Desse modo, uma vez enquadradas as contribuições previdenciárias como tributos, restou claro que a elas se aplicam as normas gerais de Direito Tributário.

Por oportuno, cumpre destacar que, com a publicação da Lei n. 11.457, de 16 de março de 2007, a Secretaria da Receita Federal do Brasil passou a assumir as atribuições de planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades de tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento de todas as contribuições sociais. Até então, parte da administração das contribuições era exercida pela Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social.

Em seguida, dar-se-á continuidade à presente pesquisa, apresentando a origem e o conceito do instituto da compensação no âmbito do direito civil e a sua incorporação na esfera do direito tributário, bem como será demonstrado o assento legal da compensação tributária.

3 INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO NO DIREITO CIVIL E A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 ORIGEM E CONCEITO DO INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO NO DIREITO CIVIL

A figura da compensação tem suas raízes no Direito Romano, estruturada no princípio da equidade. Sua origem encontra-se na ideia de reduzir a circulação de moeda e simplificar o pagamento da obrigação, objetivando o balanço entre o débito e o crédito, entre si relacionados.

Influenciado pelo Direito Francês, o Código Civil de 1916 (BRASIL) tratou da compensação em seu art. 1.009, cuja redação é a mesma prevista atualmente no art. 368 do Código Civil Brasileiro de 2002 (BRASIL) nos termos adiante:

Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Inferre-se, da leitura do dispositivo, que a compensação é definida como um instrumento de extinção de obrigação quando houver reciprocidade entre credor e devedor acerca das dívidas vencidas, simplificando a operacionalidade dos negócios, bem como diminuindo a possibilidade de inadimplemento por meio do encontro de contas. Ou seja, a compensação é o equilíbrio de contas entre os sujeitos mutuamente credores e devedores, as quais poderiam exigir a prestação devida reciprocamente.

Maria Helena Diniz (2016, p. 259), ao tratar sobre a origem da compensação, afirma que:

O direito romano, calcando-se no princípio da equidade, admitiu a compensação como meio de facilitar o pagamento, visto que seria ilógico terem ação, uma contra a outra, duas pessoas que fossem, concomitante e reciprocamente, credora e devedora, permitindo-se, então, a cada uma das partes reter a prestação devida à outra, como modo de satisfazer o seu próprio crédito, desde que as obrigações tivessem a mesma causa.

Importa acentuar que a compensação, desde suas origens, consiste em um meio eficaz de pôr fim a obrigações recíprocas, cujo fundamento está no princípio da equidade existente na relação entre credor e devedor.

Acerca da compensação, assevera Sílvio de Salvo Venosa (2003, p. 295/296):

Compensar é contrabalançar, contrapesar, equilibrar. No Direito Obrigacional, significa um acerto de débito e crédito entre duas pessoas que têm, ao mesmo tempo, a condição recíproca de credor e devedor. Os débitos extinguem-se até onde se compensam, isto é, se contrabalançam. É um encontro de contas. Contrapesam-se dois créditos, colocando-se cada um em um dos pratos da balança. Com esse procedimento, podem ambos os

créditos deixar de existir, ou substituir parcialmente um deles, caso não exista contrapeso do mesmo valor. É a noção primeira dada pela lei: “se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se até onde se compensarem” (art.368; antigo art. 1.009).

A partir dessas considerações já se depreende a importância da noção de equidade para o estudo da compensação, vez que se revela imprescindível a manutenção do equilíbrio das forças entre o credor e devedor.

Ademais, outro ponto fundamental diz respeito à utilidade do instituto, como bem destaca Orlando Gomes (1997, p. 129):

A compensação *ipsiure* visa eliminar um circuito inútil. Se a alguém que me deve, não há motivo para exigir duas operações de pagamento. Na hipótese mais simples, pagaria ao meu credor e, como este é, ao mesmo tempo, meu devedor, me restituiria o que de mim recebera. Verificar-se-ia, desse modo, dupla transferência de bens, perfeitamente dispensável.

Nesse sentido, resta evidente a utilidade prática do instituto da compensação como forma eficiente de extinção recíproca de obrigações. Além disso, possibilita a ocorrência da redução do risco da insolvência entre as partes coobrigadas entre si.

3.1.1 Requisitos Legais da Compensação Prevista no Código Civil

O ordenamento jurídico pátrio exige o preenchimento de certos requisitos legais para que haja a compensação dos créditos entre os sujeitos de uma relação, são eles: reciprocidade das obrigações; liquidez das dívidas; exigibilidade das prestações; e fungibilidade das coisas devidas. Os quais serão analisados isoladamente em seguida.

3.1.1.1 Reciprocidade das Obrigações

A reciprocidade dos créditos é a primeira característica apontada, e consiste na existência de obrigação do pagamento de crédito entre os mesmos sujeitos, com o intuito de extinguir total ou parcialmente a obrigação pelo encontro de direitos oposto. (GONÇALVES, 2011, p. 349).

Esse entendimento deriva do disposto no art. 368 do Código Civil, in verbis: “Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.” (BRASIL, 2002).

Assim, conclui-se que, uma vez configurada a reciprocidade entre créditos e débitos, credor e devedor podem realizar o encontro de contas e extinguir suas obrigações mutuamente.

3.1.1.2 Liquidez das Dívidas

O segundo requisito é a liquidez das dívidas, conforme estabelecido no Código Civil, “art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.” (BRASIL, 2002)

Logo, líquida é a dívida que possui valor certo, definido e determinado, que pode ser facilmente identificada por sua cifra (GONÇALVES, 2011. p. 350).

3.1.1.3 Exigibilidade das Prestações

A terceira condição, denominada exigibilidade das prestações ou créditos, figura-se como fator essencial para que a compensação legal possa se concretizar (GONÇALVES, 2011, p. 350). Segundo o autor, apenas as obrigações poderiam ser reivindicadas. E destaca:

É necessário que as dívidas estejam vencidas, pois somente assim as prestações podem ser exigidas. É indispensável, para que o devedor logre se liberar da obrigação por meio da compensação, que possa impor ao credor a realização coativa do contracrédito. (GONÇALVES, 2011, p. 350).

Conforme o que foi analisado, para que se possa pleitear imediatamente o crédito face à sua certeza no tocante a valores, é necessário que o termo estipulado anteriormente entre as partes esteja vencido.

3.1.1.4 Fungibilidade das Coisas Devidas

Quanto a fungibilidade das coisas devidas, de acordo com o já citado art. 369 do Código Civil Brasileiro, exige-se a fungibilidade para que haja a compensação dos créditos. (BRASIL, 2002).

Dessa forma, os créditos compensáveis, no âmbito do Direito Civil, devem possuir a mesma natureza, por exemplo, dinheiro compensa-se com dinheiro, produtos com produtos, tributo com tributo.

Agora, já delineados a origem e as condições necessárias para a correta compensação dos créditos no Direito Civil, impende uma análise sobre a compensação no âmbito tributário.

3.2 COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

“No âmbito tributário, a compensação, como não poderia deixar de ser, em razão da unicidade do direito e de seus conceitos, também é uma modalidade extintiva de obrigação, mais precisamente de crédito tributário” (MOTTA, 2012, p. 286).

Acerca da compensação como meio de pôr fim a obrigação tributária, Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 427) assevera que:

No quadro da fenomenologia das extinções, a compensação ocupa o tópico de modalidade extintiva tanto do direito subjetivo como do dever jurídico, uma vez que o crédito do sujeito pretensor, num dos vínculos, é anulado pelo seu débito, no outro, o mesmo se passando com o sujeito devedor.

E prossegue:

Analisando o fenômeno pelo ângulo lógico, conclui-se que o desaparecimento somente acontecera se os valores compensados forem exatamente iguais ou se o crédito que o sujeito passivo opuser à Fazenda Pública suplantou o montante devido a título de tributo. Sendo menor, remanesce o vínculo tributário, por pequena que seja a dívida. Como vetores de mesma intensidade, mesma direção e sentidos opostos se anulam, quer o direito subjetivo da entidade tributante, como o dever jurídico do sujeito passivo, desaparecem, fenecendo a relação obrigacional. (CARVALHO, 2013, p. 427)

Pelo visto, a compensação pode gerar grandes vantagens para todos os sujeitos envolvidos na relação, já que evitaria um possível processamento do pedido de restituição, bem como previne uma eventual demora na efetivação dessa solicitação. Esses pontos dizem respeito diretamente a interesses particulares, mas também é vantajoso para a Fazenda Pública, que pode poupar recursos que seriam consumidos em decorrência do processo burocrático. (AMARO, 2007, p. 430).

A propósito, é importante lembrar os ensinamentos do ilustre jurista Hugo de Brito Machado (2008), para quem a compensação tributária é vista como sendo um direito do contribuinte. Observe-o:

O direito de compensar é decorrência natural da garantia dos direitos de crédito, que consubstanciam parcelas do direito de propriedade, combinada com outros preceitos constitucionais. Seria absurdo pretender que alguém, sendo credor e, também, devedor da mesma pessoa, pudesse exigir daquela o pagamento de seu crédito, sem que estivesse também obrigado a pagar o seu débito. A compensação é, na verdade, um efeito inexorável das obrigações jurídicas, e desse contexto não se pode excluir a Fazenda Pública. (MACHADO, 2008, p.123)

Outro ponto fundamental diz respeito à utilidade proporcionada pela compensação, na medida em que inúmeras transações se entrecruzam em sentidos diversos, minimizando possíveis complicações e ônus enquanto amortizam-se os créditos recíprocos, afastando repetidas transferências e movimentações monetárias e os naturais riscos de atraso, perdas, etc. (MELO, 2010, p. 375).

Verifica-se, portanto, que, como bem desenvolvido pelo Ministro Luiz Fux, em voto proferido no Julgamento da ADI n. 4.425/DF, “a compensação é instituto que possui um componente de justiça e outro de eficiência”. (STF, ADI n. 4.425/DF, 11 de abr. 2013, Min. AYRES BRITTO)

A seguir analisaremos a legislação pertinente ao instituto da compensação âmbito do sistema tributário nacional.

3.2.1 Assento Legal da Compensação Tributária

Ao dispor sobre os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, a Constituição Federal, no art. 146, III, “b”, conferiu à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Veja-se:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre;

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

[...] (BRASIL, 1988)

Nesse sentido, por força do artigo 146 da Carta Magna de 1988, o Código Tributário Nacional, diploma normativo com status de lei complementar, estabeleceu em seu art. 156, II combinado com o art. 170 que a compensação seria uma das modalidades de extinção do crédito tributário, com fito de dar quitação aos débitos decorrentes da relação tributária entre o contribuinte e o Órgão fazendário, in verbis:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

II – a compensação;

[...]

Parágrafo Único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação de irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos arts. 144 e 149. (BRASIL, 1966). (Grifou-se)

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencido ou vincendo, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento. Sendo vincendo o crédito. (BRASIL, 1966).

Como se vê, o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), recepcionado pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), autorizou a compensação no sistema tributário brasileiro como sendo uma das formas de extinção do crédito tributário, para que o ente da federação, dentro de suas competências, possa conferir ao contribuinte a oportunidade de compensar créditos tributários com créditos líquido e certos, vencidos ou vincendo, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Insta destacar que, diferentemente do que ocorre no Código Civil (BRASIL, 2002), a extinção de crédito tributário, por meio da compensação entre os créditos e débitos do sujeito passivo, só será admitida caso haja assento legal da pessoa jurídica de direito público competente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), conforme asseverado no próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 170.

Como visto, o Código Civil (BRASIL, 2002) regula a compensação nos artigos 368 e 369. Lá está presente o instituto da compensação em sua essência e configuração básica. Todavia, na compensação tributária, o que tem prevalecido é o atendimento aos requisitos estabelecidos em lei específica do ente público titular do crédito tributário, autorizando a compensação.

Apresentado esses apontamentos sobre o instituto da compensação no campo do direito civil e tributário, parte-se agora para uma exposição da problemática objeto do trabalho: a limitação à compensação estabelecida no parágrafo único do art. 26 da Lei 11.457/2007 que, a partir da unificação integral da administração de todos os tributos federais pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, limitou a compensação dos créditos das contribuições previdenciárias (ou contribuições à seguridade social) previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212, de 14 de julho de 1991: a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; b) as dos empregadores domésticos; c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição.

4 A LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS COM OS DEMAIS TRIBUTOS FEDERAIS

4.1 COMPENSAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DOS TRIBUTOS FEDERAIS ANTES DA UNIFICAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Buscando traçar um quadro estrutural da gestão administrativa fiscal das contribuições previdenciárias, bem como dos outros tributos federais, proceder-se-á com a análise da condução da compensação dessas exações anteriormente às inovações proporcionadas pela Lei n. 11.457/2007.

4.1.1 Compensação dos tributos federais administrados pela Receita Federal antes da Lei da “Super-Receita”

As regras pertinentes à compensação dos tributos federais, cuja competência era exercida pela Receita Federal, começaram com o advento do art. 66 da Lei n. 8.383 de 1991. In verbis:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo

Ressalta-se ainda que o art. 66 da Lei n. 8.383/1991 foi a primeira norma que conferiu ao contribuinte a oportunidade de efetuar a compensação entre débitos e créditos do sujeito passivo contra a Fazenda na esfera federal, vez que “disciplinou a possibilidade do encontro de contas entre tributos e contribuições federais, inclusive as previdenciárias, desde que as exações fossem da mesma espécie e para dívidas de períodos subsequentes” (BRAGHINI, 2012, p.69).

Antes disso, no entanto, o exercício de tal faculdade somente era permitido à própria autoridade fazendária após reconhecido o direito sobre o crédito, por meio da compensação de ofício, como determina o art. 7 do Decreto Lei n. 2.287/1986, in verbis:

Art. 7º A Secretaria da Receita Federal, antes de proceder a restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional.

§ 1º Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.

§ 2º O Ministério da Fazenda disciplinará a compensação prevista no parágrafo anterior. (BRASIL, 1986)

A esse respeito, comenta Gabriel Lacerda Troianelli (2011, p. 27):

Tratava-se de uma compensação ainda tímida, possível somente entre tributos e contribuições da mesma espécie, e a Instrução Normativa nº 67/92, primeira a regular a matéria, não previa um procedimento especial para a compensação, limitando-se a afirmar que ela poderia ser efetuada pelo próprio contribuinte, independentemente de solicitação à unidade da Receita Federal (art. 2º), e que a documentação comprobatória da compensação efetuada deveria ser mantida pelo contribuinte até o fim do prazo prescricional (artigo 10).

Sendo assim, após um lapso de 25 anos sem que houvesse uma regulamentação, finalmente sobreveio lei federal que introduziu a gênese do instituto da compensação na esfera tributária federal, dispondo que o contribuinte poderia realizar a compensação de créditos de pagamentos a maior ou indevidos de tributos com débitos de mesma espécie, por sua conta e risco. Entretanto, os deveres instrumentais à época, o arcaico formulário de papel, adicionados a ausência de pessoal suficiente no âmbito da administração pública federal praticamente anulava tal possibilidade, haja vista o extremo formalismo previsto no procedimento de compensação, à exceção do registro contábil da operação que conferia validade e publicidade ao procedimento caso o Fisco Federal viesse a fiscalizar a equação empreendida (CAMPOS, p. 140, 2010).

De acordo com Ricardo Braghini (2010, p. 69), “apesar de evidente limitação, esse foi o primeiro e importante passo para o avanço do estudo do mencionado instituto, posto que, até então, a compensação no campo tributário era apenas uma possibilidade carente de previsão legal”.

Braghini (2010, p. 69) destaca que a edição do art. 66 da Lei n. 8.383/1991 promoveu muitas discussões quando da caracterização do que seria tributo de mesma espécie no sentido de que fosse autorizado o encontro de contas. O autor indaga se a compensação poderia se dar entre todos os impostos reciprocamente (IRPJ x IOF) ou apenas entre aqueles de mesma denominação (IPI x IPI). Restavam-se dúvidas, todavia, quanto às contribuições.

Segundo leciona Fabrício Costa Resende de Campos (2010, p. 142), convém destacar “a impropriedade terminológica da referida norma ao permitir a compensação entre débitos e créditos (de mesma espécie tributária), entendendo o Fisco pela compensação entre créditos e débitos não só de mesma espécie, mas de mesma natureza”.

Para Braghini (2010, p. 69), após gerar grande celeuma quanto à caracterização do que seria tributo de mesma espécie, o legislador optou por alterar o regramento jurídico, introduzindo a possibilidade de compensar obrigações vencidas e vincendas entre quaisquer tributos, desde que administrados pela Secretaria da Receita Federal, permanecendo, desse modo, a melhor interpretação baseada na destinação constitucional do tributo. Tal alteração é tratada no art. 74 da Lei n. 9.430, de 1996, a partir da nova redação dada pelo advento da Lei n. 10.637/2002.

Esta passou a ser a nova disciplina à época:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

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

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:

- a) o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;
- b) os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo. (Está redação é a que foi dada pela Lei nº 10.637, de 2002, que alterou a redação original do referido dispositivo) (BRASIL, 1996).

Segundo Campos (2010, p. 142), com as alterações introduzidas no sistema de compensação constantes da regra supracitada, transferiu-se “à Secretaria da Receita Federal a responsabilidade por regulamentar a matéria, estabelecer limites, critérios e deveres instrumentais. O referido órgão iniciou a sua atuação na matéria por meio da IN 21, de 10.03.1997”.

Atualmente, a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.300/2012, regula a compensação de todos os tributos federais e estabelece procedimento específico para a compensação das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212/1991. Importante frisar, de imediato, que o disposto mencionado acima trata daquelas contribuições para o financiamento da seguridade social incidentes sobre a folha de salário das empresas, bem como sobre o rendimento dos empregados e dos trabalhadores.

Bem a propósito, noticia Fabrício Costa Resende de Campos (2010, p. 142) que, desde a primeira Instrução Normativa expedida pela Receita federal, o Fisco Federal conferiu à compensação, de forma gradual, *status* universal, ultrapassando os critérios limítrofes da Lei 8.383/1991 sobre compensação entre tributos da “mesma espécie”.

Posteriormente, por meio da nova redação presente no art. 74 da Lei 9.430/1996, ocorreu uma espécie de “universalidade” na sistemática adotada para a compensação de tributos federais, o que até aquele momento não era permitido pela operacionalidade instituída no art. 66 da Lei 8.383/1991, bem como por conta da dependência de autorização a ser concedida pela Secretaria da Receita Federal (CAMPOS, p. 142-143).

A vista disso, verifica-se dos dispositivos presentes na Lei 8.383/1991, bem como das disposições infralegais, que eram permitidas dois tipos de compensações: o encontro de contas entre tributos da mesma espécie (art. 66 da Lei 8.383/1991), exercido pelo contribuinte por meio da escrituração contábil sem que para isso fosse necessário a previa comunicação do Fisco; e a possibilidade de compensar tributos de espécies distintas a depender de homologação do Órgão Fazendário em procedimento definido pela Secretaria da Receita Federal (CAMPOS, 2010, p.142).

4.1.2 Compensação das contribuições previdenciárias antes da Lei da “Super-Receita”

Previamente ao advento da Lei n. 11.457, de março de 2007, existia grande distanciamento entre os órgãos encarregados pela gestão fiscal das contribuições previdenciárias e dos demais tributos federais. O entendimento predominante antes da unificação da Secretaria da Receita Federal com a Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social era de que as contribuições previdenciárias de responsabilidade do Instituto Nacional do Seguro Social somente poderiam ser compensadas com créditos tributários decorrentes dessas mesmas contribuições.

Assim discorria o § 2º, do art. 89, da Lei n. 8.212/1991, antes de ser revogado pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, in verbis:

Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido.

[...]

§ 2º Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta lei.

[...]

Portanto, somente se permitia compensar créditos tributários referentes às próprias contribuições previdenciárias (“mesma espécie”), e a eventual equalização dessas exações operacionalizava-se por meio de compensação voluntária, via declaração GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social).

Mais tarde, com a mudança legal proporcionada pela Lei n. 11.196/2005, que incluiu um novo parágrafo ao mencionado dispositivo, admitiu-se a compensação de ofício, a ser realizada entre créditos tributários de contribuições previdenciárias e débitos referentes as mesmas contribuições. É o que se observa no § 8, do art. 89, da Lei n. 8.212/1991: “Verificada a existência de débito em nome do sujeito passivo, o valor de restituição será utilizado para extingui-lo, total ou parcialmente, mediante compensação” (BRASIL, 1991).

Outrossim, o art. 89 da Lei 8.212/91 previu que poderia haver a compensação de débitos de tributos federais com créditos de contribuições previdenciárias, ficando a cargo da Receita Federal a regulamentação dos requisitos para que fossem realizadas as respectivas compensações.

Thiago Francisco Ayres da Motta (2012, p. 289)ressaltar que, “não obstante a legislação vigente à época ter sido clara ao prever e regulamentar a utilização da compensação em matéria tributária, tanto na espera de atuação da SRF quanto no âmbito do INSS”, insta observar que não se enxergava, até aquele momento, qualquer argumento jurídico que justificasse a aplicação do instituto da compensação entre os débitos e créditos das contribuições destinadas à previdência social com os demais tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Com efeito, tal limitação legal justificava-se pelo fato de que “o legislador ordinário delegara a capacidade tributária ativa para arrecadar, fiscalizar, administrar e lançar os referidos tributos a diferentes órgãos da Administração Pública Federal” (MOTTA, 2012, p. 289). Logo, não se entendia pela aplicação do instituto da compensação entre as contribuições previdenciárias e outros créditos de tributos federais, já que estes estavam sob a responsabilidade da Secretaria da Receita Federal, enquanto aqueles estavam a cargo da Secretaria da Receita Previdenciária.

O autor citado argumenta ainda que os requisitos necessários para a ocorrência da extinção do crédito tributário por meio do encontro de contas não estavam devidamente preenchidos, isso porque eram distintos os sujeitos ativos responsáveis pelos tributos tidos como federais e as contribuições previdenciárias, assim como eram diversos entre si os

procedimentos disponíveis para a realização da compensação entre essas exações. Neste sentido é a manifestação de Motta (2012, p.289), para quem:

Ora, dúvidas pareciam não haver, na hipótese em questão, quanto à ausência de identidade entre os credores e devedores, de maneira que não restava preenchido o requisito imprescindível à utilização da compensação como forma de adimplemento do crédito tributário: de um lado, havia a extinta Secretaria da Receita Federal, órgão da Administração Pública Federal direta, subordinado ao Ministério da Fazenda, sendo a União Federal, por conseguinte, o sujeito ativo dos chamados tributos federais; do outro lado, via-se o INSS, entidade autárquica da Administração indireta, munida de personalidade jurídica própria, embora vinculada ao Ministério da Previdência Social, especificamente com a missão de se sujeitar ativamente em relação às contribuições previdenciárias, antes mencionadas. Por via de consequência, também eram essencialmente distintos e inconciliáveis entre si os procedimentos administrativos concernentes à compensação de débitos e créditos de tributos federais e aqueles relativos às contribuições previdenciárias, na medida em que se desdobravam em diferentes órgãos da administração pública.

Diante disso, é possível inferir que de fato eram justificáveis as restrições à compensação de débitos e créditos previdenciários administrados pelo INSS com os demais tributos federais, isso porque a identidade entre os credores era de fato distinta.

Eis um julgado que firmou entendimento no mesmo sentido, inadmitindo a equalização das exações quando administradas por entes diversos. Observe a ementa:

PREVIDENCIÁRIO - CONTRIBUIÇÃO - INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DE TRABALHADORES AUTÔNOMOS, AVULSOS E ADMINISTRADORES - INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, INCISO I DA LEI N. 7.787/89 E ART. 22, I DA LEI N. 8.212/91 - COMPENSAÇÃO - LEIS NS. 8.383/91, 9.032/95 E 9.129/95 - LIMITES DA COMPENSAÇÃO - ADEQUABILIDADE DA VIA ELEITA - PRESCRIÇÃO - TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO - LIMITES DA COMPENSAÇÃO. [...] 8. Disciplina jurídica da compensação de contribuições previdenciárias que não se enquadra no Decreto n. 2.138/97, estando disciplinada em lei posteriores à de n. 8.383/91. 9. Leis ns. 9.032/95 e 9.129/95 que autorizam a compensação no limite de 25% e 30%, respectivamente, sendo ilegais os atos normativos do INSS sem respaldo legal. 10. Contribuição previdenciária não é exação indireta e, portanto, não se pode exigir a prova da transferência do encargo pelo recolhimento. 11. **A compensação deve-se realizar entre os mesmos credores e devedores, daí porque não se pode pleitear a compensação de créditos previdenciários com débitos junto à Receita Federal.** 12. Recurso voluntário e remessa oficial providos em parte e provido o recurso do impetrante. (AMS 0065547-90.1998.4.01.0000 / RO, Rel. JUIZA ELIANA CALMON, QUARTA TURMA, DJ p.345 de 03/09/1999) (grifou-se).

Nota-se que, até a unificação da Receita Federal do Brasil, não era factível o encontro de contas entre créditos e débitos das contribuições previdenciárias com os demais tributos federais, na medida em que restava comprometido o requisito essencial para que fosse aplicável o instituto da compensação, qual seja, a reciprocidade dos créditos entre os mesmos sujeitos.

Aliás, antes do advento da Lei n. 11.457, de 16 março de 2007, as contribuições previdenciárias eram fiscalizadas, arrecadadas e cobradas pela Secretaria da Receita

Previdenciária do Ministério da Previdência Social, e a atribuição funcional da cobrança de créditos previdenciários era exercida pela Procuradoria-Geral Federal.

Como visto, por certo tempo coexistiram duas legislações distintas, em que uma delas tratou de disciplinar apenas a compensação das contribuições previdenciária (das empresas e dos empregados domésticos, incidentes sobre a folha de salário ou sobre a remuneração paga ou creditada a segurados a seu serviço, e dos trabalhadores, incidentes sobre o salário de contribuição) e a outra o encontro de contas entre créditos e débitos do sujeito passivo contra a Fazenda referentes aos demais tributos federais administrados pela extinta Secretaria da Receita Federal.

No entanto, com o advento da Lei n. 11.457 de 2007, constatou-se “uma profunda ruptura com o sistema jurídico até então vigente, resultando em significativa alteração de cenário anteriormente descrito” (MOTTA, 2012, p. 289).

Isso porque, a partir do ano de 2007, a então criada Receita Federal do Brasil passou a deter todas as competências anteriormente atribuídas a extinta Secretaria da Receita Federal, bem como a atribuição de tributar, fiscalizar, arrecadar, cobrar e a recolher as contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b”, e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, funções essas exercidas previamente pela então Secretaria da Receita Previdenciária. Ademais, além de unificar integralmente a administração de todos os tributos federais em um só órgão, a Lei 14.457/2007 atribuiu à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) a competência para a representação judicial na cobrança das contribuições previdenciárias.

Finalmente, passamos a tratar da compensação tributária logo depois da unificação de todos os tributos federais, bem como dos diferentes entendimentos quanto à compensação entre os débitos e créditos referentes a contribuições previdenciárias do sujeito passivo e os demais tributos federais sob a guarda da Receita Federal do Brasil, objeto específico desta monografia.

4.2 COMPENSAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS APÓS A UNIFICAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E A RECEITA PREVIDENCIÁRIA

A edição da Lei n. 11.457/2007, trouxe a unificação integral da administração de todos os impostos e tributos federais em um só órgão. Com essa Lei, a Secretaria da Receita Federal passou a se denominar Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria da Receita Previdenciária foi a ela incorporada.

As alterações se encontram relacionadas, principalmente, com unificação nos órgãos do Ministério da Fazenda, bem como a transferência da capacidade tributária ativa relativa a fiscalização, arrecadação, cobrança e o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b”, e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212/1991, contribuições necessárias para o financiamento da seguridade social incidentes sobre a folha de salário das empresas, sobre o rendimento dos empregadores domésticos e as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição. Frisa-se que, além de passar a ser responsável pela administração das mencionadas contribuições, o Receita Federal já detinha capacidade tributária ativa referente as demais contribuições sociais (COFINS, CSLL).

Assim, aquelas contribuições à seguridade social passaram a constituir dívida ativa da União, e acabaram por alterar a competência para a representação judicial e extrajudicial da execução das contribuições previdenciárias, que passou da Procuradoria-Geral Federal - PGF, por intermédio dos procuradores federais, para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, pelos procuradores da Fazenda Nacional.

A fusão entre a Secretaria da Receita Federal e a Secretaria da Receita Previdenciária, passou a ser conhecida como “Super-Receita”, pois reuniu num só órgão a administração de todos os impostos e contribuições federais.

A referida Lei também trouxe alterações no que tange à representação judicial e extrajudicial na fiscalização e arrecadação das contribuições previdenciárias.

Com a extinção da Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social, transferiu-se para a então criada Receita Federal do Brasil a competência para administrar as contribuições previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do artigo 11 da Lei n. 8.212/1991.

Como o objetivo do trabalho é analisar as controvérsias que envolvem a limitação à compensação prevista no parágrafo único do art. 26 da Lei n. 11.457/2007, relativas as mencionadas contribuições previdenciárias, tratar-se-á, em seguida, da interpretação da doutrina sobre a possibilidade de compensação das contribuições previdenciárias com os demais tributos federais de diferentes espécies, bem como a posição do Fisco quanto à vedação legal estabelecida para tal compensação, quando empreendida por parte do contribuinte.

4.2.1 Posição da Fazenda quanto à compensação dos créditos das contribuições previdenciárias com os demais tributos federais

Passa-se, neste tópico, à análise do entendimento do Fisco quanto a compensação das contribuições previdenciárias que passaram a ser administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com os créditos relativos aos demais tributos federais.

Para isso, foram colhidos os argumentos presentes em Solução de Consulta expedida pela Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (COSIT), bem como as razões exaradas no Parecer da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional n. 886/2013. Ademais, será apresentada a discussão ocorrida entre o Fisco e o contribuinte nos autos do Mandado de Segurança n. 5010171-32.2013.404.7208, de origem da Justiça Federal de Santa Catarina, impetrado contra ato do Delegado da Receita Federal do Brasil em Florianópolis, Sr. Luiz Augusto de Souza Gonçalves, onde se discutiu a compensação das contribuições previdenciárias. Os quais são analisados em seguida, sem, é claro, o objetivo de esgotar o assunto.

Inicialmente, cumpre ressaltar que o Órgão Fazendário entende ser inadmissível a compensação de tributos já administrados anteriormente pela Secretaria da Receita Federal (SRF) com as contribuições previdenciárias que passaram a ser administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB).

Isto porque, a Lei da “Super-Receita”, em seu artigo 26, estipulou expressamente a proibição da compensação, por declaração voluntária do contribuinte, determinando que o art. 74 da Lei n. 9.430/1996 não mais poderia ser aplicado às mencionadas contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a”, “b”, e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212/1991, cuja administração fiscal foi transferida para a atual Receita Federal do Brasil. Confira-se:

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. (Grifou-se) (BRASIL, 2007).

Por conseguinte, o Fisco Federal vem adotando e praticando tal impedimento legal para a compensação de créditos relativos às contribuições previdenciárias com créditos provenientes dos demais tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Deste modo, a regra atual aplicada pelo Fisco permite apenas que o contribuinte promova a quitação de eventuais débitos dessas contribuições previdenciárias via compensação quando decorrentes de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido dessas *mesmas* contribuições, consoante se extrai da Instrução Normativa RFB n. 1.300, de 20 de novembro de 2012, regulamentação do procedimento fiscal específico para a compensação das mencionadas contribuições previdenciárias previstas nas alíneas a, b, e c do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212/1991.

Confirmando essa restrição à compensação, a Solução de Consulta n. 29, de 30 de março de 2016, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (COSIT), entidade limitada ao esclarecimento da aplicação da norma tributária federal, é um exemplo da interpretação da legislação tributária entendida pelo Fisco sobre a compensação das contribuições previdenciárias com os demais tributos federais.

Cumpra transcrever a Solução de Consulta apresentada pela Receita Federal do Brasil:

Solução de Consulta n. 29 de 30 de março de 2016

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

(...)

O art. 2º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, transferiu à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB a competência para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. Porém, o seu art. 26, parágrafo único, afastou expressamente a aplicação do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, à compensação das contribuições previdenciárias:

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.** (Grifou-se)

15. Portanto, se o modo de compensação previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, não se aplica às contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’, e ‘c’ do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/1991, a compensação de tais contribuições permaneceu regida pelo art.66 da Lei nº 8.383/1991, que **permite apenas a utilização de créditos decorrentes de pagamentos indevidos ou maiores que o devido e limita a compensação apenas a tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.**

16. A isso se soma a **previsão do art. 89 da Lei nº 8.212**, de 24 de julho de 1991, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que **mantém a restrição de utilização de créditos relativos a pagamentos indevidos ou além do devido referentes a essas contribuições, remetendo sua regulamentação à Secretaria da Receita Federal do Brasil:** 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.

17. **A Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, que disciplina a compensação de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, estabelece procedimento específico para a compensação das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’, e ‘c’ do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/1991:**

(...)

19. Portanto, débitos das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’, e ‘c’ do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/1991 só podem ser compensados com valores decorrentes de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido dessas próprias contribuições. (..) (grifou-se).

Conforme a Solução de Consulta ora apresentada, a Lei da “Super-Receita” afastou expressamente a aplicação do art. 74 da Lei n. 9.439/1996, à compensação das exações previdenciárias cuja administração foi transferida para o novo Órgão Fazendário.

Considerou que a via para a compensação dessas exações permaneceu conduzida pelo disposto no art. 66 da Lei n. 8.383/1991, estando autorizada apenas a compensação de créditos e débitos de contribuições previdenciárias com receitas de mesma espécie. Acrescentou ainda que o disposto no art. 89 da Lei n. 8.212/1991, com redação dada pela Lei n. 11.941/2009, preservou a limitação ao aproveitamento de créditos e débitos dos tributos previdenciários e delegou a sua regulamentação à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Informou ainda que, atualmente, a Instrução Normativa RFB n. 1.300/2012, regula a compensação de todos os tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e estabelece procedimento específico para a compensação das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212/1991.

Em síntese, ostenta que os créditos advindos das contribuições previdenciárias discriminadas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212/1991 não podem ser compensados com os demais tributos federais administrados pelas Receita Federal do Brasil.

Igualmente, o Parecer da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional n. 886/2013 é no sentido de que, mesmo depois da unificação da administração tributária pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, logo após o advento da Lei n. 11.457/2007, a compensação das contribuições previdenciárias ainda continua sendo regida pelo art. 66 da Lei n. 8.383/1991, bem como pelo art. 89 da Lei n. 8.212/1991. Segundo o parecer, fica impossibilitada a aplicação do disposto na Lei n. 9.430/1996 a essas exações. Ao justificar a impossibilidade da compensação dos débitos previdenciários, o parecer se valeu de uma interpretação literal dos dispositivos legais presentes na Lei 11.457/2007, adiante reproduzidos:

Art. 2º—Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do

parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

(...)

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.**

Art. 27. Observado o disposto no art. 25 desta Lei, os procedimentos fiscais e os processos administrativo-fiscais referentes às contribuições sociais de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei **permanecem regidos pela legislação precedente.** (negritou-se)

Observa-se que, em oposição a viabilidade de compensar contribuições previdenciárias com os demais tributos federais, o parecer fazendário conclui que o art. 66 da Lei n. 8.383/1991, com nova redação dada pela Lei n. 9.069/1995, previu “a possibilidade de o contribuinte compensar o que pagou indevidamente a título de determinado tributo com o montante devido em período subsequente relativamente a tributo da mesma espécie e destinação constitucional”. (PGFN, 2013).

Suscitou também que o art. 89 da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, estabelece balizas específicas para a compensação de contribuição previdenciária, bem como dispõe que os termos e condições convencionados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, através da Instrução Normativa RFB N. 1.300/2012, regulam o exercício da restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pelo Órgão Fiscal. Salientou, ainda, que “somente é possível compensar as contribuições previdenciárias com créditos relativos a valores recolhidos indevidamente para a Previdência Social”. (PGFN, 2013)

Dessa forma, as razões expostas no Parecer da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional n. 886/2013, permitem constatar que, para o Fisco não é possível a compensação das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212/1991 com os créditos relativos aos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Por fim, para a correta compreensão do entendimento da Fazenda sobre a compensação das contribuições previdenciárias, cumpre adentrar aos demais argumentos que o alicerçam. Sendo assim, passar-se-á ao exame das razões apresentadas nos autos do Mandado de Segurança n. 5010171-32.2013.404.7208, impetrado contra ato do Delegado da Receita Federal, em que se discutiu a compensação das contribuições previdenciárias com outros

tributos federais administrados pela Receita Federal. Em seguida, embora tenha sido negada a segurança, é importante trazer os argumentos ali enfrentados.

Nessa linha, pretendendo compensar créditos de tributos federais com seus débitos decorrentes da contribuição previdenciária, o contribuinte sustentou em juízo que compete à Secretaria da Receita Federal a administração de todos os tributos federais, o que, segundo ele, possibilitaria a compensação requerida.

Arguiu que o art. 41 da Instrução Normativa RFB n. 1.300/2012 é arbitrário pois limita a compensação com contribuições previdenciárias, bem como que a proibição à compensação ofende o princípio da isonomia. Aduziu que há inúmeros elementos que comprovam que a Receita Federal do Brasil é um ente único, o que afasta o argumento de que a compensação não poderia ser autorizada por conta de que, supostamente, existiriam dois entes diversos, sendo um o destinatário das contribuições à seguridade social e outro dos demais tributos federais.

Entretanto, em que pese os argumentos do contribuinte no sentido de ser possível a compensação dos créditos advindos de outros tributos federais com as contribuições previdenciárias, a Fazenda Nacional sustentou que a destinação do produto da arrecadação é diferente, bem como que os tributos administrados pela extinta Secretaria da Receita Federal são destinados diretamente ao Tesouro Nacional.

Ademais, explicou que o produto da arrecadação das contribuições previdenciárias, outrora administrados pela Secretaria da Receita da Previdência, possui destinação exclusiva para o pagamento de benefícios do Regime Geral da Previdência Social.

A Procuradoria da Fazenda Nacional destacou, ainda, ser descabida a compensação de créditos tributários administrados pela antiga SRP com os débitos relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da atual SRFB, haja vista a sua destinação constitucional diversa. Acrescentou que tal entendimento está em conformidade com o disposto nos art. 66 da Lei n. 8.383/1991, art. 39 da Lei n. 9.250/1995 e art. 89 da Lei 8.212/1991. In verbis:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995).

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995).

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995).

(...)

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

(...)

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.

Ao discorrer sobre a inviabilidade legal da compensação, a Fazenda Nacional concluiu que a Lei n. 11.457/2007 vedou expressamente a possibilidade de se compensar os créditos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com as contribuições referidas no art. 2º da mencionada lei, as quais são as exações administradas pela extinta Secretaria da Receita Previdenciária.

Assim, a manifestação da PFN foi no sentido de que em virtude de expressa disposição legal, bem como pela especificidade da destinação desses créditos, não é viável a compensação de eventuais créditos com débitos de contribuições previdenciárias administradas pela extinta Secretaria da Receita Previdenciária.

Nesse contexto, a sentença julgou improcedente o pedido da parte autora do mandado de segurança, fundamentando que, mesmo com a unificação entre as receitas da Secretaria da Receita Federal e o INSS, a compensação entre as contribuições previdenciárias e os demais tributos federais encontra “óbice legal invencível” no parágrafo único do artigo 26 da Lei n. 11.457/2007.

Verifica-se que a posição da Fazenda Nacional é a mesma adotada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, bem como pelo Superior Tribunal de Justiça, que tem firmando, ao menos por enquanto, a impossibilidade de compensação das contribuições à seguridade social com demais tributos federais, cuja jurisprudência se transcreve a seguir:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA ANTIGA RECEITA FEDERAL (CRÉDITOS DE PIS E COFINS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO) COM CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. IMPOSSIBILIDADE. ART. 26 DA LEI Nº 11.457/07. PRECEDENTES. 1. É ilegítima a compensação de créditos tributários administrados pela antiga Receita Federal (PIS e COFINS decorrentes de exportação) com débitos de natureza previdenciária antes administrados pelo INSS (art. 11 da Lei n. 8.212/91), ante a vedação legal estabelecida no art. 26 da Lei n. 11.457/07. Precedentes. 2. O art. 170 do CTN é claro ao submeter o regime de compensação à expressa previsão legal. Em outras palavras, é ilegítima a compensação não prevista em lei. No caso, há regra expressa no ordenamento jurídico, especificamente o art. 26 da Lei 11.457/07, a impedir a compensação pretendida pela recorrente. 3. Recurso especial não provido.

(STJ - RESP: 1243162 PR 2011/0052500-6, Data de Julgamento: 13/03/2012, Relator: Ministro CASTRO MEIRA).

Nessa esteira, o STJ entendeu que é ilegítima a compensação de créditos tributários administrados pela antiga Receita Federal com débitos de natureza previdenciária antes administrados pelo INSS, ante a vedação legal estabelecida na Lei, assim como a sua não previsão legal.

Por fim, o TRF4ª destaca que o contribuinte poderá realizar o pedido administrativo de restituição para reaver os seus créditos frente ao Fisco, no entanto ressalta não ser possível compensar esses mesmos créditos com as contribuições previdenciárias à seguridade social, a conferir:

REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. LC Nº 118, DE 2005. Em se tratando de ação para aproveitamento em compensação tributária de quantias pagas indevidamente, a título de tributo, ajuizada depois de 09-06-2005, ou seja, após a *vacatio legis* da Lei Complementar nº 118, de 09-02-2005, que alterou o art. 168 do Código Tributário Nacional (CTN), o prazo prescricional aplicável é de cinco (5) anos. CRÉDITOS FISCAIS CONCEDIDOS NO ÂMBITO DO REGIME ESPECIAL DE REINTEGRAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁRIOS PARA AS EMPRESAS EXPORTADORAS - REINTEGRA. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. TRIBUTAÇÃO DE PIS, COFINS, IRPJ E CSLL. DESCABIMENTO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. CABIMENTO. 1. É indevida a cobrança de contribuição ao PIS, COFINS, IRPJ e CSLL sobre os valores referentes aos créditos fiscais auferidos pela empresa exportadora, sejam os do âmbito do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA, sejam os ditos presumidos de ICMS, porquanto tais valores não constituem receita ou faturamento, e tampouco lucro. 2. Tem direito o contribuinte à restituição dos valores recolhidos a mais a título de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL nos 05 anos anteriores ao ajuizamento, devidamente atualizados, podendo aproveitá-los inclusive mediante compensação tributária com quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, à exceção das contribuições previdenciárias previstas no art. 11, parágrafo único, "a", "b" e "c", da Lei nº 8.212, de 1991. (TRF4, APELREEX 5020152-31.2012.404.7108, Relator p/ Acórdão Rômulo Pizzolatti, juntado aos autos em 18/09/2013)

Merece maior destaque a registro presente na ementa acima, na qual se afirmou até mesmo a impossibilidade de compensação dos valores recolhidos a maior a título de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL com as contribuições previdenciárias previstas no art. 11, parágrafo único, “a”, “b” e “c” da Lei n. 8.212/1991.

Em sentido similar, é também o julgado a seguir:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MANDADO DE SEGURANÇA. ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO. AVISO PRÉVIO INDENIZADO E 13º SALÁRIO PROPORCIONAL. COMPENSAÇÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SUCUMBÊNCIA. 1. O mandado de segurança é a via adequada para o reconhecimento do direito à compensação de tributo, cuja possibilidade está sedimentada na jurisprudência do STJ com a síntese apresentada na Súmula 213. 2. Em caso de mandado de segurança preventivo, para futura compensação de valores indevidamente cobrados, não se aplica o prazo decadencial de 120 dias. 3. Ajuizada a ação em 11/05/2011 e postulada

a compensação dos valores indevidamente recolhidos a partir de janeiro de 2009, inexistem parcelas prescritas. 4. Ainda que operada a revogação da alínea "f" do § 9º do art. 214 do Decreto 3.038/99, a contribuição não poderia ser exigida sobre a parcela paga ao empregado a título de aviso prévio e seus reflexos (13º salário), porquanto a natureza de tais valores continua sendo indenizatória, não integrando, portanto, o salário-de-contribuição. 5. As contribuições previdenciárias recolhidas indevidamente podem ser objeto de compensação com parcelas vencidas posteriormente ao pagamento, relativas a tributo de mesma espécie e destinação constitucional, conforme previsto nos arts. 66 da Lei 8.383/91, 39 da Lei 9.250/95 e 89 da Lei 8.212/91, observando-se as disposições do art. 170-A do CTN. 6. Os créditos deverão ser corrigidos pela Taxa SELIC, nos termos do § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95, sendo inviável a aplicação dos índices oficiais de remuneração básica e juros aplicados à caderneta de poupança fixada na sentença, mesmo porque o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade, por arrastamento, do art. 5º da Lei nº 11.960/2009, que deu nova redação ao art. 1º-F da Lei nº 9.494/97, no julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade nºs 4425 e 4357 (rel. orig. Min. Ayres Britto, red. p/ o acórdão Min. Luiz Fux). 7. Determinado o reembolso das custas processuais adiantadas pela impetrante, em face da procedência do pedido (art. 20 do CPC e art. 14, § 4º da Lei 9.289/96). (TRF4, APELREEX 5001506-98.2011.404.7110, Relator p/ Acórdão Jorge Antônio Maurique, juntado aos autos em 26/09/2013)

Como se verá a seguir, a doutrina, no entanto, tem questionado a vedação e apontando a existência de problemas com a legislação tributária quanto a limitação da compensação dos créditos e débitos relativos as contribuições previdenciárias com os demais tributos federais.

4.2.2 Entendimento doutrinário quanto à compensação dos créditos das contribuições previdenciárias com os demais tributos federais

Até a unificação de todos os impostos e tributos federais em um só Órgão Fazendário, não se vislumbrava a possibilidade de compensação de créditos e débitos de contribuições previdenciárias de responsabilidade do Instituto Nacional do Seguro Social com os demais créditos de tributos federais, haja vista a ausência de identidade entre os órgãos encarregados pela gestão fiscal das contribuições previdenciárias, bem como porque “também eram essencialmente distintos e inconciliáveis entre si os procedimentos administrativos concernentes à compensação de débitos e créditos de tributos federais e aqueles relativos às contribuições previdenciárias” (MOTTA, 2012, p. 289).

A interpretação de parte da doutrina aqui estudada, entendia que, antes da unificação da administração de todos os impostos e tributos federais em um só Órgão Fiscal, os créditos e débitos de contribuições previdenciárias de responsabilidade do Instituto Nacional do Seguro Social somente poderiam ser compensados entre créditos tributários decorrentes dessas mesmas contribuições.

No entanto, com o advento da Lei n. 11.457/2007, passou a entender que, além de outros motivos, uma vez harmonizado o gerenciamento arrecadatório e administrativo de todos os impostos e tributos federais sob a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não mais subsistia tal limitação à compensação de débitos e créditos de contribuições previdenciárias com os demais tributos federais.

4.2.2.1 Compensação de ofício e a compensação a pedido: Tratamento não isonômico do Fisco em relação aos contribuintes

Como já apontado em outra oportunidade, muito embora exista vedação legal impedindo que o contribuinte voluntariamente promova o encontro de contas das contribuições à seguridade social com os demais tributos federais, a Lei determina que o Fisco, antes de realizar a restituição ou ressarcimento de qualquer crédito devido ao contribuinte, deverá verificar se o sujeito passivo é devedor de crédito frente a Fazenda Nacional e assim empreender a compensação do valor relativo a restituição ou ressarcimento de eventual débito tributário apurado, mesmo que esses débitos sejam referentes às contribuições previdenciárias. Conforme se verifica do art. 7 da Decreto lei n. 11.2.287/1986, como nova redação dada pela art. 114 da Lei 11.196/2005, nos seguintes termos:

Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional.

§ 1º Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.

§ 2º Existindo, nos termos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, débito em nome do contribuinte, em relação às contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, ou às contribuições instituídas a título de substituição e em relação à Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.

Portanto, a Lei conferiu ao Fisco o dever de compensar de ofício os débitos de tributos federais apurados em nome do contribuinte com débitos previdenciários antes que seja feito o ressarcimento ou restituição de possíveis créditos em favor do contribuinte.

Outrossim, de forma não tão coerente e proporcional, o legislador ordinário fez constar o parágrafo único do art. 26, do capítulo denominado “Do Processo Administrativo-fiscal”, da Lei n. 11.457/2007, que prevê que o art. 74 da Lei n. 9.430/1996 não mais poderia ser aplicado às contribuições cuja administração foi transferida para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, *in verbis*:

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. (Grifou-se) (BRASIL, 2007).

Diante do quadro apresentado, o contribuinte que apurar crédito tributário perante o Fisco e desejar compensar esses créditos com eventuais débitos de contribuições previdenciárias, não poderá fazê-lo, pois estará impedido legalmente de empreender a equalização entre os seus créditos e débitos frente ao Fisco. Nessa hipótese, restará ao contribuinte pagar o seu débito e em seguida requerer a restituição do seu indébito e aguardar todo o tramite burocrático para reavê-lo.

Por outro lado, caso um outro contribuinte seja credor de certo crédito tributário administrado pela RFB e tenha atrasado intencionalmente o pagamento dos seus débitos tributários relativos às contribuições previdenciárias, terá sua dívida inscrita em dívida ativa. Uma vez que débito é inscrito em dívida ativa, será verificado se o contribuinte possui qualquer indébito tributário. Apurado o crédito em nome do contribuinte, a Receita realizará encontro de contas de ofício entre qualquer dos tributos federal administrado por ela.

Conforme afirma Juarez Casagrande (2009, p. 95), aquele contribuinte que está em dia com suas obrigações frente ao Fisco, nunca poderá compensar seus débitos previdenciários (deve se submeter e esperar pela morosa via do ressarcimento) enquanto aquele que atrasa, seja por necessidade, ou por prioridades mal definidas, sempre poderá ter seus débitos previdenciários compensados de ofício, pois se tornam vencidos.

Assim, apesar de haver igualdade na Lei em comento, já que ela estipula o mesmo tratamento para todos os contribuintes, no entanto, resta demonstrado que, na prática, dois contribuintes em pé de igualdade frente ao Fisco têm recebido tratamento desigual.

No dizer de Juarez Casagrande (2009, p. 101) “isso fere o primado da isonomia materializado no caput do art. 5º e inc. II do art. 150 da CF/88.”

Na mesma linha, Thiago Francisco Ayres da Motta (2012, p 297) sustenta que é flagrante a ausência de fundamento razoável a legitimar tal diferenciação jurídica, na medida em que ofende o princípio constitucional da isonomia. Confira-se:

De fato, não subsistem quaisquer dúvidas acerca da ausência de fundamentos razoável a justificar a diferenciação jurídica aqui estudada, e, por conseguinte, da arbitrariedade do desigual tratamento dispensado ao contribuinte que de boa-fé procura acertar suas contas com a Fazenda Nacional, por sua livre iniciativa, relegando-o à posição injustificadamente desvantajosa em relação aos demais contribuintes submetidos ao

procedimento de compensação de ofício, uma vez que se vê obrigado a adimplir suas obrigações antes de obter a restituição do que lhe é devido pelo Estado.

Sendo assim, a Lei, ao vedar a possibilidade de o contribuinte realizar a compensação dos débitos e créditos de contribuições previdenciárias com os demais tributos federais, e, por outro lado, determina que o Fisco proceda como encontro de contas, por meio da compensação de ofício, daquele contribuinte devedor, promove tratamento diverso entre contribuintes que se encontram em uma mesma situação jurídica. Logo, percebe-se que a legislação em comento não está em consonância com os ditames constitucionais.

Essa incompatibilidade com a Constituição é o que se chama, tecnicamente, de inconstitucionalidade das leis ou dos atos do Poder Público, que se manifesta, formalmente, quando tais normas são feitas por autoridades incompetentes ou sem estar de acordo com formalidades ou procedimentos estabelecidos pela constituição, ou ainda, materialmente, quando o seu conteúdo contraria preceito ou princípio da Constituição.

Demonstrando com especial propriedade a necessidade de não apenas se alcançar a igualdade teórica da lei, o autor Tipke, apud Douglas Yamashita (2014, p. 353), alerta para a busca concreta e efetiva aplicação da lei ou a execução da lei tributária. Assim, o autor “fixa como critério isonômico orientador do procedimento tributário a necessidade de controle em vez de unilateral interesse arrecadatório” (Tipke, apud Douglas Yamashita, 2014, p. 353).

Nesse mesmo sentido, leciona Johanna Hey, apud Douglas Yamashita (2014, p.353) que “a igualdade tributária só é realizada quando a lei isonômica é também igualmente aplicada. Igualdade tributária significa igualdade no resultado da oneração”.

Portanto, da forma pela qual se está realizando esses procedimentos de compensação, observa-se que a existência de uma oneração diferenciada e desproporcional voltada a um exato contribuinte, revelando se contrária ao interesse social como um todo.

Ressalta-se, ademais, que, muito embora seja visível que a manutenção dessa legislação gera desigualdade entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes, até o momento não foi proposta Ação Direita de Inconstitucionalidade ou nem mesmo tem travado grandes discussões sobre esse assunto em específico junto ao judiciário.

Importante frisar que, o Superior Tribunal Justiça assim como judiciário de modo geral, entendem simplesmente que o parágrafo único do art. 26 veda expressamente a compensação das exações mencionadas.

Quando essa problemática foi analisada pela STJ, o tribunal declarou que já se consolidou o entendimento de que a discussão acerca da compensação entre as contribuições mencionadas é matéria constitucional, afirmando que não poderia analisar a levantada ofensa

ao princípio da isonomia, vez que usurparia a competência do Supremo Tribunal Federal. In verbis:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 03/STJ. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PARA TERCEIROS. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A, DO CTN. REQUISITO DO TRÂNSITO EM JULGADO. APLICAÇÃO ÀS DEMANDAS AJUIZADAS APÓS 10.1.2001. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA ANTIGA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL COM CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INVIABILIDADE. ART. 26 DA LEI Nº 11.457/07. OFENSA A PRINCÍPIO E DISPOSITIVOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. No que tange ao art. 170-A, do CTN, a jurisprudência deste STJ, por ocasião do julgamento do Recurso Especial 1.167.039/DF, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, submetido ao regime do art. 543-C do CPC/1973 (recursos repetitivos), firmou o entendimento segundo o qual o art. 170-A do CTN - que veda a compensação de créditos tributários antes do trânsito em julgado da ação - aplica-se às demandas ajuizadas após 10.1.2001, mesmo na hipótese de tributo declarado inconstitucional.

2. Acerca da compensação de créditos tributários administrados pela antiga Secretaria da Receita Federal com débitos de natureza previdenciária (contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c, do parágrafo único, do art. 11 da Lei nº 8.212/91), está Corte adota o entendimento de ser ilegítima, ante a vedação legal estabelecida no art. 26, parágrafo único, da Lei nº 11.457/07.

3. Quanto a alegação de violação ao princípio da isonomia tributária e ao art. 5º, XXXVI, da CF/88, importante destacar que não cabe ao STJ, em sede de recurso especial, analisar suposta ofensa a dispositivo da Constituição Federal, ainda que a título de pré-questionamento, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. 4. Agravo interno não provido. (STJ - RESP: 1.585.231 SC 2016/0044635-2, Data de Julgamento: 13/09/2016, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques).

O Supremo Tribunal Federal na mesma toada diz que a temática também já está pacificada, reiterando que a matéria não encontra repercussão imediata na Constituição Federal, negou provimento ao Ag. Reg. no Recurso Extraordinário n. 644.186/PR, conforme se observa do julgado transcrito:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS COM DÉBITOS RELATIVOS À CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO CONSTITUCIONAL IMEDIATA. PRECEDENTES.

O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que a discussão acerca da compensação entre tributos de espécie diversa é matéria que não encontra repercussão imediata na Constituição Federal.

Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF – AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO: 644.186 PR, Data de Julgamento: 30/09/2014, Relator: Ministro Roberto Barroso).

Logo, percebe-se que o Supremo Tribunal Federal não está dando a devida atenção que a matéria exige para a sua correta compreensão.

Dessa forma, percebe-se que a manutenção da limitação legal à compensação das contribuições previdenciárias não dispõe de finalidade prática que justifique a desproporcional oneração encarada pelo contribuinte que busca a compensação dos seus tributos, sendo

conveniente, do ponto de vista econômico e jurídico, a revogação do parágrafo único do art. 26 da Lei n. 11.457/2007.

4.2.2.2 Da violação ao Princípio da Isonomia na relação Fisco contribuinte

Diogo Ferraz (2012, p. 44-45) destaca que o contribuinte e o Fisco, mesmo se encontrando em situações praticamente iguais, em ambos os casos têm recebido tratamento legal diferenciado. Assim o autor contextualiza sua linha de pensamento:

a) se o contribuinte possuir créditos e débitos para com o Fisco, é de seu interesse efetuar a compensação, para não ter de efetivamente desembolsar nenhum valor, ou para que esse desembolso seja reduzido;

b) se o Fisco possuir créditos e débitos para com o contribuinte, é de seu interesse efetuar a compensação, para não ter de efetivamente desembolsar nenhum valor, ou para que esse desembolso seja reduzido.

(...)

Vê-se, portanto, que duas situações iguais são tratadas pelo legislador com absoluta desigualdade:

a) se o contribuinte possui créditos e débitos para com o Fisco e pretende efetuar uma compensação já prevista em Lei (art. 74 da Lei n. 9.430/1996), em vez da restituição, isto é vedado (art. 26, parágrafo único, da Lei n. 11.457/2007);

b) se o Fisco possui créditos e débitos para com o contribuinte e pretende efetuar a compensação, em vez de proceder à restituição ao contribuinte, isto é permitido (art. 7º, parágrafo 2º, do Decreto-lei n. 2.287/1987)

Invocando a busca do equilíbrio no tratamento entre o contribuinte e o Fisco como sendo o grande objetivo a ser alcançado em respeito ao princípio da isonomia, o autor destaca ser “inconcebível que se admita a compensação entre tributos administrados pela SRF/RFB e a contribuição previdenciária, quando do interesse do fisco, mas não se possibilite a mesma compensação, quando do interesse do contribuinte” (FERRAZ, 2012, p.45).

Segundo ensina Canotilho (1991) apud Motta (2012, p. 297), “o princípio da igualdade é violado quando a desigualdade de tratamento surge como arbitrária”, destacando ainda que “ocorrerá uma violação arbitrária quando a disciplina jurídica estabelecer diferenciação jurídica sem um fundamento razoável.”

Para o autor em referência, o tratamento desigual aqui apontado pode ainda manifestar-se por meios mais gravosos, uma vez que à Fazenda Nacional é assegurado a possibilidade de realizar livremente a cobrança de débitos a ela inicialmente devidos a título de contribuição previdenciárias, mesmo “que esta figure como devedora em relação ao mesmo contribuinte em virtude de pagamentos por ele indevidamente realizados sob a rubrica de tributos federais” (MOTTA, 2012, p. 297).

Dessa forma, aceitar tratamento distinto para uma mesma situação sem que para isso exista uma justificativa razoável é incorrer em ofensa aos direitos e garantias constitucionalmente protegidos.

De fato, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) amparou o princípio da isonomia quando em seu art. 5º definiu que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza.”

É preciso registrar a advertência doutrinária de José Afonso da Silva (2006, p.215), conforme citado por Ricardo Braghini (2010, p. 74), ao discorrer sobre o alcance da expressão “igualdade perante a lei”, o autor pondera que “o princípio tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei.”

Braghini (2010, p. 74), a par da reflexão sobre a abrangência da aplicação do princípio da isonomia, cita que “uma vez praticada a desigualdade pelo legislador, poderá o Poder Executivo ou Judiciário corrigir a distorção no momento da aplicação da norma jurídica ao caso concreto”. O autor ressalta que, neste caso, não há que se falar em extrapolação de competência por violação ao art. 2º da Constituição Federal: “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

Esclarecendo ainda o tema, Hugo de Brito Machado (2000, p. 164-165) é específico ao discorrer sobre a isonomia no âmbito da compensação tributária, no sentido de conferir tratamento jurídico igualitário entre o contribuinte e a autoridade fiscal, nos seguintes termos:

Se todos são iguais perante a lei, não se pode admitir que à Fazenda Pública seja reservado o privilégio de cobrar o que lhe é devido, sem pagar o que deve. E não se venha invocar o interesse público em defesa da tese contrária, pois o mais fundamental interesse público consiste, precisamente, na preservação da ordem jurídica, na obediência à Constituição e na abolição de privilégios. O Estado, enquanto ente soberano, não se confunde com a Fazenda Pública, ou Estado pessoa, titular de relações jurídicas. Já está superada, felizmente, a ideia de que o soberano governante pode ignorar os direitos que ele próprio promete garantir.

Por outro lado, a Fazenda Pública vem praticando a compensação sempre que tem de pagar alguma quantia a alguém. Compensa até créditos seus sabidamente desprovidos de liquidez e certeza, como é o caso de multas cominadas e ainda não confirmadas porque sequer apreciada a impugnação administrativa do lançamento respectivo.

Concordando o argumento, constata-se que a compensação tributária somente poderia ser considerada como sendo uma “relação entre credor e devedor, de forma que não há como sustentar a primazia do Poder Público sobre o particular, muito menos a disparidade entre as situações comparadas, a justificar um tratamento desigual” (BRAGHINI, 2010, p. 75).

Ricardo Braghini (2010, p. 75-76) também discorda da máxima de que o interesse público deva prevalecer sobre o privado, pois o impedimento de legítimo crédito tributário do contribuinte frente ao Fisco não poderia se enquadrar em aludida situação. Por esta razão, o

autor acredita não haver justificativa razoável a limitação imposta aos contribuintes, conforme se extrai de sua explanação a seguir:

Não pode o Estado agir de forma distinta tão somente em razão do polo que assume numa relação jurídica tributária (credor/devedor), sob pena de serem usados dois pesos e duas medidas para idêntica situação. Ou melhor, tal inversão de posições na obrigação tributária não é suficiente e capaz de justificar a limitação de compensação trazida pelo ordenamento jurídico, mesmo porque não se pode perder de vista que a criação da Receita Federal do Brasil teve como principal finalidade a unificação e centralização da arrecadação dos tributos federais e contribuições previdenciárias.

Resgatando alguns argumentos já expostos nesta monografia, tendo em vista que o instituto da compensação é fundado na equidade, funcionando como uma balança entre o credor e devedor recíprocos. Logo, pode-se reconhecer a impossibilidade de se tutelar a primazia do Estado em relação ao contribuinte em matéria de compensação tributária, isso porque se desvirtuaria o equilíbrio que deve existir entre credor e devedor (BRAGHINI, 2010, p. 77).

Para Juarez Casagrande (2009, p.103), a existência do parágrafo único do art. 26 da Lei n. 11.457/2007, que limita a aplicação do art. 74, da Lei n. 9.430/1996, em análise da Lei n.11.196/2005 e legislações pertinentes, acabou o legislador por ferir a isonomia tributária, conforme explica o autor no trecho a seguir transcrito:

Pois, ao passo que menciona a lei que a Receita Federal efetuará a compensação de ofício de débitos do contribuinte relativo às contribuições previdenciárias e veda ao contribuinte que exerça de contrapeso o mesmo, ou seja, compense seus créditos federais com suas contribuições sociais devidas e arrecadadas ao mesmo órgão credor e fiscalizador, fere-se de morte o princípio da isonomia, sem sombras de dúvidas.

Com base nessas premissas, o autor Ricardo Braghini (2010, p. 77-78) entende não haver qualquer impedimento para o contribuinte valer-se da regra prevista no art. 5º, caput, da Constituição Federal, para alcançar tratamento isonômico quando pretender realizar a compensação tributária, por meio do encontro de contas dos seus créditos e débitos referentes as contribuições previdenciárias com os demais tributos federais administrados pela Receita Federal do Brasil.

Ainda abordando o princípio da isonomia como um equilíbrio de forças entre o Fisco e o contribuinte, cita-se como exemplo decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal bem como do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, a saber:

MANDADO DE INJUNÇÃO - PRETENDIDA MAJORAÇÃO DE VENCIMENTOS DEVIDOS A SERVIDOR PÚBLICO (INCRA/MIRAD) - ALTERAÇÃO DE LEI JA EXISTENTE - PRINCÍPIO DA ISONOMIA - POSTULADO INSUSCETIVEL DE REGULAMENTAÇÃO NORMATIVA INOCORRENCIA DE SITUAÇÃO DE LACUNA TECNICA - A QUESTÃO DA EXCLUSAO DE BENEFICIO COM OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - MANDADO DE INJUNÇÃO NÃO CONHECIDO.

O princípio da isonomia, que se reveste de auto-aplicabilidade, não é - enquanto postulado fundamental de nossa ordem político-jurídica - suscetível de

regulamentação ou de complementação normativa. Esse princípio - cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público - deve ser considerado, em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios (RDA 55/114), sob duplo aspecto: (a) o da igualdade na lei e (b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei - que opera numa fase de generalidade puramente abstrata - constitui exigência destinada ao legislador que, no processo de sua formação, nela não poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. A igualdade perante a lei, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordina-la a critérios que ensejem tratamento seletivo ou discriminatório. A eventual inobservância desse postulado pelo legislador imporá ao ato estatal por ele elaborado e produzido a eiva de inconstitucionalidade. (TRF, MI n. 58 DF, Data de Julgamento: 14 de novembro de 1991, Relator: Min. Carlos Veloso)

No julgado abaixo, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região fez valer o princípio da isonomia e conferiu ao contribuinte a direito à compensação com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, conforme se observa:

TRIBUTÁRIO – FINSOCIAL – COMPENSAÇÃO COM QUAISQUER TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL – LEI Nº 9.430/1996 – ISONOMIA PARA REQUERIMENTOS ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS – APELAÇÃO PROVIDA – I – O instituto da compensação tributária era originalmente regido pela Lei nº 9.430/1996, para permitir também a compensação de indêbitos tributários com tributos ou contribuições quaisquer, desde que administrados pela Receita Federal do Brasil. III – Tal mandamento tem aplicação aos pedidos manejados na via administrativa e judicial, por imposição do princípio da isonomia. IV – Apelação provida. (TRF. AMS n. 195126, Processo nº 1999.03.99.095015-8, 6ª T., Julgado em 21 de agosto de 2008, Rel. Ricardo Gonçalves de Castro China).

Na mesma linha, já decidiu a Desembargadora Consuelo Yoshida, também titular do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, conforme se depreende do seu voto a seguir:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. FINSOCIAL. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTAS. COMPENSAÇÃO. ART. 74, DA LEI Nº 9.430/96. RETRATAÇÃO. ART. 543-C, § 7º, II, DO CPC). A partir da Lei n.º 9.430/96 (arts. 73 e 74), foi autorizada a compensação entre tributos de espécie e destinação diversas sob administração da Secretaria da Receita Federal para ser efetuada em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, de ofício ou por solicitação do contribuinte, a depender, neste caso, de autorização administrativa.
(...)

Muito embora a Lei n.º 9.430/96 tenha introduzido a possibilidade de compensação com tributos diversos administrados pela Secretaria da Receita Federal (compensação administrativa), entendo que a partir da vigência dessa lei deve ser dispensado o mesmo tratamento à denominada “compensação judicial”, notadamente quanto à amplitude da compensação (tributos e contribuições compensáveis entre si), sob pena de ofensa ao princípio da isonomia. (TRF, AC n. 648032, Processo nº 2000.03.99.070765-7, julgado em 09 de dezembro de 2010, 6ª Rel. Des. Federal Consuelo Yoshida).

Vê-se que, ao menos sob a ótica da doutrina favorável à compensação das contribuições previdenciárias como quaisquer outros tributos federais, prevalece o entendimento no sentido de que é viável uma compensação ampla perante o Órgão Fazendário,

como consequência da interpretação conjuntados preceitos constitucionais, especialmente à luz do princípio da isonomia previsto no art. 5º, caput, da Constituição Federal. (BRASIL, 1988).

Nessa esteira, a pretexto de cuidar do interesse geral, não pode o Estado manter uma legislação que não alcança em certas situações uma finalidade proporcional e que cause uma onerosidade excessiva em determinada parcela da sociedade, sendo razoável que se revogue o parágrafo único do art. 26 da Lei n. 11.457/2007.

4.2.2.3 Da irrelevância da destinação do produto de arrecadação das contribuições previdenciárias

Questão interessante diz respeito a possibilidade da compensação dos créditos referentes a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) com os demais tributos federais administrados pela Receita Federal do Brasil. Isso porque, conforme já apontado em outra oportunidade, o Órgão Fazendário aduz que “o fato de o produto da arrecadação das contribuições previdenciárias possuir destinação específica seria capaz de justificar a proibição ao contribuinte de efetuar, voluntariamente, a compensação entre estas e os aludidos tributos federais” (MOTTA, 2012, p. 295).

Entretanto, assim como as contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a”, “b”, e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, a Cofins têm parte da sua arrecadação vinculada e destinadas a finalidades específicas, e nem por isso são excluídas da sistemática geral da compensação tratada nesse trabalho.

Thiago Motta sustenta que a lógica da destinação específica apontada como barreira para vedar a possibilidade de compensação das contribuições previdenciárias não se justifica, dado que o “legislador ordinário não teria alternativa senão proibir, da mesma forma, a compensação entre tributos de Cofins, por exemplo, com créditos dos demais tributos de competência da União Federal (2012, p. 295), justamente por que parcela do produto de arrecadação da mencionada contribuição social é direcionada especificamente para financiar a Seguridade Social, como ocorre com as contribuições previdenciárias destinada ao INSS.

Em suma, realizada uma interpretação sistemática e em consonância com os preceitos constitucionais, pode-se concluir que é razoável garantir ao contribuinte a possibilidade de compensar seus créditos e débitos referentes a qualquer tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

4.2.2.4 Da violação ao art. 368 do CC/2002, do art. 170 do CTN e a finalidade da Lei n. 11.457/2007

Thiago Francisco Ayres da Motta (2012, p.290) afirma que se tornou irrelevante a natureza previdenciária de um eventual débito em nome do contribuinte que deseja exercitar a compensação por meio de seus créditos relativos aos demais tributos federais sob a administração da Secretaria de Receita Federal do Brasil, justamente porque é evidente a identidade entre os credores e devedores, cuja ausência até aquele momento representava o único impedimento juridicamente aceitável para limitar o encontro de contas dos créditos e débitos do sujeito passivo contra o Fisco.

Thiago (2012, p. 290) acrescenta que:

À essa altura, a expectativa pela superação da aludida proibição era perfeitamente justificável do ponto de vista jurídico, tendo em vista que, em condições normais, deveria ocorrer naturalmente, como consequência da aplicação do art. 74 da Lei 9.430/1996, a autorização da compensação aqui ventilada, pela Receita Federal do Brasil, entre débitos relativos a quaisquer tributos e contribuições por ela administrados, onde se incluíram evidentemente as contribuições previdenciárias aludidas na Lei 8.212/1991.

O autor citado argumenta ainda que as contribuições previdenciárias já obtiveram o devido reconhecimento da sua natureza tributária, e, por conseguinte, possuem a mesma natureza jurídica dos tributos federais e ambos são arrecadados pelo mesmo Órgão Fiscal que igualmente os administra. Tal premissa, segundo ele, constitui causa determinante para conter a “restrição imposta pelo parágrafo único do art. 26 da Lei 11.457/2007, traduzindo-se em flagrante ofensa ao art. 367 do CC/2002, ao art. 170 do CTN, bem como ao próprio *mens legis* da dita Lei 11.457/2007”. (MOTTA, 2012, p. 292-293).

Prossegue o autor com a afirmação de que o instituto da compensação foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro no art. 368 do Código Civil de 2002 (BRASIL, 2002) com o objetivo de reduzir o número de pagamentos a serem efetuados, assim como evitar possíveis ações de cobrança. Por essa razão, assevera que a compensação se torna uma ferramenta hábil para assegurar o recebimento dos créditos a que fazem jus credores-devedores recíprocos. (MOTTA, 2012, p. 293).

Como visto anteriormente, a norma tributária nacional recepcionou o instituto da compensação no art. 156 do Código Tributário Nacional, ressaltando de maneira cristalina em seu o art. 170 a necessidade de ser prevista legalmente a autorização para a utilização da compensação. Diante disso, tal exigência foi satisfeita por meio da edição das Leis n. 9.430/1996 e n. 8.212/1991, visto que esta estipulou os requisitos para a compensação das

contribuições previdenciárias, enquanto aquela disciplinou as condições para a compensação dos tributos federais administrados pela SRF (MOTTA, 2012, p. 294).

Nesse sentido, salienta o autor que, a limitação à compensação aqui tratada, desvirtua a real pretensão do legislador pátrio quando da origem e incorporação do instituto da compensação no ordenamento jurídico.

No dizer de Thiago Francisco Ayres da Motta (2012, p. 294),

Sem sombras de dúvida, a vedação contida no parágrafo único do art. 26 da Lei 11.457/2007 incorreu em violação ao art. 368 do CC/2002 e ao Art. 170 do CTN, uma que restringiu, injustificadamente, o efetivo alcance do instituto da compensação, limitando a produção dos efeitos desejados pelo legislador pátrio quando de sua concepção e incorporação ao ordenamento jurídico, o que, conseqüentemente, resultou no concretização de situações fáticas que deveriam ser evitadas pela correta aplicação da compensação.

Demonstrando o que ocorre em termos práticos, o autor afirma que diante da legislação tributária vigente, na hipótese de o contribuinte encontrar-se em mora com suas obrigações previdenciárias e pretenda regularizar sua situação fiscal, terá que efetuar o pagamento dos valores em atraso, e, após dar quitação aos débitos previdenciários, buscar a restituição das quantias que dispõe frente ao Órgão Fazendário, mesmo que este contribuinte seja credor de créditos referentes a outras exações federais inadequadamente creditadas. (MOTTA, 2012, p. 294).

Desse modo, caso o contribuinte tenha um débito previdenciário a pagar, não lhe é oportunizado a possibilidade de efetuar a compensação, portanto, vai ter que pagá-lo. Enquanto ao crédito que detém frente ao fisco resta a ele pedir a restituição e aguardar todo o tramite para rever a sua importância.

Assim, observa-se pela ilustração exposta acima que, mesmo havendo reciprocidade entre os sujeitos mutuamente credores e devedores, bem como atendidos os requisitos suficientes para o equilíbrio entre as contas em matéria tributária, para a ocorrência da extinção das obrigações recíprocas, seria necessário que o Fisco e o contribuinte efetuassem dois pagamentos diversos, o que segundo o autor “poderia ser evitado pela autorização de um simples procedimento administrativo de compensação”. (MOTTA, 2012, p. 294).

Nessa esteira, constata-se também que desde a exposição de motivos da referida Lei da “Super-Receita” (E.M. Interministerial n. 144/2005), se afirma que a sua principal finalidade é a unificação de toda a atividade fiscal. Vejamos:

O objeto central é a unificação nos órgãos do Ministério da Fazenda (MF) aos quais compete à administração tributária e aduaneira - particularmente atividades de arrecadação, fiscalização e normatização, bem assim as de atividade jurídica de consultoria e representação judicial e extrajudicial - da administração de todos os tributos e contribuições constitucionalmente atribuídos e destinados à

União, inclusive e especialmente as contribuições sociais que atualmente se encontram sob a esfera de competência do Ministério da Previdência Social (MPS), nos termos do art. 11 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e da Lei 11.098, de 13 de janeiro de 2005. Por conseguinte, extingue-se a Secretaria da Receita Previdenciária.

As vantagens dessa mudança de paradigma se refletirão: no aumento do efetivo da força de trabalho, na eficiente prestação dos serviços demandados pela sociedade, bem assim no eficaz combate à sonegação, ao contrabando, ao descaminho e a toda sorte de evasão fiscal; **na visão integral que a Secretaria da Receita Federal do Brasil terá sobre todo o processo tributário, sobre o sujeito passivo e seus atos jurídicos, oferecendo-lhe, por via de consequência, solução imediata e conclusiva das questões tributárias; na economia de tempo e precisão nas informações que o contribuinte terá ao obter, numa única administração tributária, os esclarecimentos que necessita; na redução de custos - tanto da administração tributária (custo público) quanto do sujeito passivo (custo privado) - acarretada pela simplificação de processos, pela uniformidade de legislação e de procedimentos** e, ainda, pela racionalização de estruturas administrativas, do fisco e do sujeito passivo; e, finalmente, no fato de que o MPS cuidará de sua atividade fim que é a área de benefícios, podendo, assim, melhor estruturar-se e especializar-se, aumentando a qualidade de seu atendimento. (Grifou-se)

É com base nesses termos que o autor Thiago Francisco Ayres da Motta conclui que a limitação constante no parágrafo único do art. 26 da Lei n. 11.457/2007 se trata de “verdadeira fuga à realidade dos objetivos perseguidos pelo próprio legislador federal, no que se refere à alardeada unificação de procedimentos” (MOTTA, 2012, p. 295), visto que demanda que a autoridade fiscal e o contribuinte suportem diferentes procedimentos de compensação com a mesma finalidade, sendo que não se vislumbra qualquer razão jurídica ou operacional que justifique tal necessidade.

Logo, se não há permissão para que o contribuinte empreenda a compensação das contribuições mencionadas com os demais tributos federais, mesmo assim restaria necessário o cumprimento de obrigações mútuas, bem como execução de outros atos despropositados que geram oneração para ambas as partes. Fisco e contribuinte seriam obrigados a efetuar pagamentos recíprocos, exigiria também o encaminhar de pedido de restituição e o seu processamento pelo Fisco, entre outros atos despropositados que oneram ambas as partes.

Ademais, é importante destacar que, sob o aspecto econômico, tal situação pode vir a causar prejuízo ao contribuinte, bem como atrapalhar a atividade econômica de modo geral, e, no entanto, o Estado ainda restaria obrigado a quitar o seu débito junto ao contribuinte de qualquer forma.

Por fim, considera-se que os argumentos apresentados fundamentam a interpretação de que o parágrafo único do art. 26 da Lei 11.457/2007 é incoerente com o objetivo almejado quando da unificação dos órgãos da Fazenda, assim como se mostra contrário a verdadeira

finalidade pretendida quando da incorporação do instituto da compensação no âmbito tributário, o que resulta nessa situação desproporcional e problemática até aqui afirmada.

5 CONCLUSÃO

No caminho percorrido para construir este trabalho, foram pesquisados conceitos, caracterizações, informações, entendimentos e posições diversas, para demonstrar a problemática que envolve a compensação dos créditos das contribuições previdenciárias com os demais tributos federais a partir da unificação do Órgão Fazendário, que ocorreu com o advento da Lei n. 11.457, de março de 2007.

Demonstrou-se, inicialmente, o conceito de tributo e suas finalidades constitucionais, bem como identificou-se a sua natureza como sendo o instrumento de arrecadação de recursos essenciais para a manutenção do Estado e o custeio das atividades realizadas por este em favor do povo.

No mais, visualizou-se que as contribuições previdenciárias, por sua vez, tiveram momentos de caracterização diversa, mas atualmente é de comum acordo que essas contribuições possuem natureza jurídica de tributo e por isso devem ser submetidas às regras constitucionais elaboradas para os demais tributos.

Constatou-se, ademais, que o instituto da compensação é um instrumento hábil para promover a extinção de obrigações entre sujeitos mutuamente credores e devedores, cujo fundamento é garantir a equidade no balanço entre os débitos e créditos recíprocos.

No que tange à compensação na orbita do direito tributário, foi possível observar que, diferentemente do que ocorre no âmbito do direito civil, a extinção do crédito tributário apenas é admitida caso haja assento legal disciplinando a sua aplicação.

Ademais, quanto às regras pertinentes ao instituto da compensação tributária, pode-se verificar que antes do advento da Lei da “Super-Receita”, se dividiam em duas vertentes, uma regulava a condução da compensação dos créditos e débitos do sujeito passivo contra a Fazenda na esfera federal, enquanto a outra tratou de disciplinar apenas a compensação das contribuições à seguridade social, que anteriormente eram administradas pela extinta Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social. O que, em princípio, não levantava dúvidas sobre a compensação das contribuições previdenciárias com os demais tributos federais.

Logo, com a unificação de todos os tributos federais sob a gestão administrativa fiscal da então reestruturada Secretaria da Receita Federal do Brasil, constatou-se uma grande mudança na sistemática do gerenciamento arrecadatório e administrativo de todos os tributos federais, aí incluídas as contribuições previdenciárias.

Com essa mudança, pode-se verificar que doutrinadores passaram a questionar e entender que, com a unificação de todos os tributos sob a responsabilidade de apenas um órgão fiscal, seria no mínimo razoável permitir o encontro de contas entre as contribuições à seguridade social com os demais tributos federais.

No entanto, diferentemente do aguardado, com a nova realidade proporcionada com o advento da Lei n. 11.457/2007, viu-se que o legislador pátrio optou por manter a limitação, admitindo que fosse realizada apenas a compensação dos créditos e débitos das contribuições mencionadas com as próprias contribuições de “mesma espécie”.

Por conseguinte, o Fisco Federal vem adotando e praticando tal impedimento legal para a compensação de créditos relativos às contribuições previdenciárias com créditos provenientes dos demais tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Da análise do posicionamento do judiciário, quando questionado sobre a celeuma tratada nesse trabalho, verificou-se que de modo geral tem sido afirmado ser legítima a vedação à compensação expressa no parágrafo único da Lei n. 11. 457/2007, bem como que a temática já está pacificada sem, contudo, serem apuradas a fundo as demais questões levantadas pelos contribuintes.

Passou-se, então, à compreensão da crítica da corrente que defende a possibilidade da compensação dos créditos e débitos das contribuições previdenciárias com os demais tributos federais.

Constatou-se que, em defesa de uma compensação mais ampla e igualitária, foi destacado que o Fisco tem tratado de forma desigual contribuintes que se encontram em situações equivalentes, e que esse tratamento diferenciado ofende o primado da isonomia, uma vez que a Lei, ao determinar que o Fisco deverá efetuar a compensação de ofício dos créditos vencidos entre quaisquer tributos sob sua administração, e por outro lado veda que o contribuinte em dia com as suas obrigações tributárias possa compensar as contribuições mencionadas com os demais tributos federais, onera desarrazoadamente o contribuinte que possui indébitos tributários frente ao fisco.

Destacou-se, ainda, a necessidade de manter o equilíbrio de forças entre contribuinte e Fisco quando ambos estão na condição de credores e devedores recíprocos, vez que um tratamento legal diferenciado que privilegia o Estado de maneira desarrazoada em detrimento do contribuinte em matéria de compensação tributária, mostra-se incoerente com os preceitos constitucionais, bem como conduz a uma excessiva onerosidade do Estado em relação à sociedade.

Analisou-se, também, que, apesar de a Fazenda afirmar não ser possível conferir ao contribuinte a oportunidade de compensar seus créditos e débitos referentes as contribuições à seguridade social com os demais tributos federais a pretexto de que o produto de arrecadação da contribuição mencionada possuir destinação específica, por outro lado, há previsão da possibilidade de o contribuinte realizar a compensação de créditos referentes a COFINS com os demais tributos federais. O que, pela lógica da destinação apontada como barreira para vedar a compensação das contribuições previdenciárias, não se justificaria coerente.

Por fim, evidenciou-se que o parágrafo único do art. 26 da Lei n. 11.457/2007 é incoerente com o objetivo almejado quando da unificação dos órgãos da Fazenda, assim como se mostra contrário a verdadeira finalidade pretendida quando da incorporação do instituto da compensação no âmbito tributário, o que resultou nessa situação desproporcional e problemática até aqui tratada.

Maior perplexidade reside no caso em que, na impossibilidade de realizar a compensação dos seus débitos e créditos mencionados, o contribuinte fosse induzido a atrasar o pagamento dos seus débitos tributários, e, diante disso, viesse a ser beneficiado com a compensação de ofício pela qual o Fisco está obrigado a empreender.

Considerando o conflito entra as normas aqui apontado, bem como a desproporcionalidade evidenciada nas relações jurídicas em que contribuintes e fisco figuram em pé de igualdade, percebe-se que a lei não alcança uma finalidade que justifique a sua manutenção no universo jurídico, o que poderia indicar a sua inconstitucionalidade. Enquanto isso não ocorre, o mais razoável seria a revogação do parágrafo único do art. 26 da Lei n. 11.457/2007.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BARROS, Paulo de. **Curso de Direito Tributário**. 25ª Ed., Saraiva: São Paulo, 2013.
- BERTI, Flávio de Azambuja. **Pedágio. Natureza jurídica**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.
- BRAGHINI, Ricardo; Amplitude da Compensação Tributária na Receita Federal do Brasil: uma Visão Constitucional sobre a Legislação em Vigor. **Revista de Estudos Tributários**, vol 76, Nov/Dez 2010.
- BRAGHINI, Marcelo; BRAGHINI, Ricardo. O alcance da imunidade tributária prevista na recente EC 75/2013. **Revista Tributária e de Finanças Públicas.**, São Paulo, v. 22, n. 116, p. 61-73, maio/jun. 2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo n. 397. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo397.htm>> Acesso em 10/10/2016.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 960433 PA. PROCESSO CIVIL - TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NATUREZA TRIBUTÁRIA - SÚMULA VINCULANTE N. 8/STF - FATOS GERADORES ANTERIORES À CF/88 - AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - ART. 40, § 4º, DA LEI N. 6.830/80**. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social- INSS. Recorrido: Edmundo Francisco da Costa. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/788860/recurso-especial-resp-960433-pa-2007-0135949-2/inteiro-teor-12792467?ref=juris-tabs>> Acesso em 10/10/2016.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1243162 PR 2011/0052500-6. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA ANTIGA RECEITA FEDERAL (CRÉDITOS DE PIS E COFINS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO) COM CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. IMPOSSIBILIDADE. ART. 26 DA LEI Nº 11.457/07. PRECEDENTES**. Recorrente: Corol Cooperativa Agroindustrial. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Castro Meira. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21607211/recurso-especial-resp-1243162-pr-2011-0052500-6-stj/inteiro-teor-21607212?ref=juris-tabs>>. Acesso em 10/10/2016.
- _____. Tribunal Regional Federal. **APELREEX 50201523120124047108. REPETIÇÃO DE INDEBITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. LC Nº 118, DE 2005**. Em se tratando de ação para aproveitamento em compensação tributária de quantias pagas indevidamente, a título de tributo, ajuizada depois de 09-06-2005, ou seja, após a vacatio legis da Lei Complementar nº 118, de 09-02-2005, que alterou o art. 168 do Código Tributário Nacional (CTN), o prazo prescricional aplicável é de cinco (5) anos. Disponível em: <<http://www.iuscomex.com.br/site/direito-aduaneiro/7243/reintegra/>>. Acesso em 10/10/2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.585.231** – SC. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 03/STJ. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PARA TERCEIROS. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A, DO CTN. REQUISITO DO TRÂNSITO EM JULGADO. APLICAÇÃO ÀS DEMANDAS AJUIZADAS APÓS 10.1.2001. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA ANTIGA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL COM CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INVIABILIDADE. Agravante: DVA – Veículos LTDA. Agravada: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/385937047/andamento-do-processo-n-2016-0044635-2-agint-recurso-especial-20-09-2016-do-stj?ref=topic_feed>. Acesso em 10/10/2016.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. A **G .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 644.186** PARANÁ. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS COM DÉBITOS RELATIVOS À CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO CONSTITUCIONAL IMEDIATA. PRECEDENTES. Agravante: Compensados e laminados Lavrasul S/A. Agravada: União. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7132421>>. Acesso em 10/10/2016.

_____. Tribunal Regional Federal. **APELAÇÃO CÍVEL Nº 195126-CE (99.05.60792-7)**. ADMINISTRATIVO. SERVIDORES DO DNOCS. COMPLEMENTAÇÃO SALARIAL. DECRETOS-LEIS 2280/85 E 2438/88. LEIS 7923/89 E 8460/92. INCORPORAÇÃO O VENCIMENTO BASE. Apelante: DNOCS – Departamento Nacional de Obras Contra as Secas. Apelado: Maria do Socorro Barbosa Carneiro. Relator: Desembargador Federal José Maria Lucena. Disponível em: <<http://trf-5.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/236988/apelacao-civel-ac-195126-ce-990560792-7/inteiro-teor-14873962?ref=juris-tabs>>. Acesso em 10/10/2016.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. **MI 58 DF**. MANDADO DE INJUNÇÃO - PRETENDIDA MAJORAÇÃO DE VENCIMENTOS DEVIDOS A SERVIDOR PÚBLICO (INCRA/MIRAD) - ALTERAÇÃO DE LEI JA EXISTENTE - PRINCÍPIO DA ISONOMIA - POSTULADO INSUSCETIVEL DE REGULAMENTAÇÃO NORMATIVA INOCORRENCIA DE SITUAÇÃO DE LACUNA TECNICA - A QUESTÃO DA EXCLUSAO DE BENEFICIO COM OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - MANDADO DE INJUNÇÃO NÃO CONHECIDO. Partes: Airton de Oliveira e outros e Presidente da República. Relator: Ministro Carlos Veloso. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14710528/mandado-de-injuncao-mi-58-df>>. Acesso em 10/10/2016.

_____. **Código tributário nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Alterada pela Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em 22/09/2016.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 22/09/2016.

_____. **Decreto nº 3.048**, de 6 de Maio de 1999. Regulamento da Previdência Social. Disponível em: <www.planalto.gov.br/Ccivil_03/decreto/D3048.htm>. Acesso em 23/09/2016.

_____. **Lei nº 8.212**, de 24 de Julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L8212cons.htm>. Acesso em 22/09/2016.

_____. **Decreto-Lei nº 2.287**, de 23 de julho de 1986. Altera dispositivos da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2287.htm> Acesso em 03/10/2016.

_____. **Lei nº 8.212**, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm> Acesso em 03/10/2016.

_____. **Lei nº 8.383**, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm> Acesso em 03/10/2016.

_____. **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em 03/10/2016.

_____. **Lei nº 11.196**, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm> Acesso em 03/10/2016.

_____. **Lei nº 11.457**, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/11457.htm> Acesso em 03/10/2016.

CAMPOS, Fabrício Costa Resende de. Compensação tributária no âmbito federal: natureza jurídica e materialidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 18, n. 95, p. 139-155, nov./dez. 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo : Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª Ed., Saraiva, São Paulo, 2013, p. 427

CASAGRANDE, Juarez. Da possibilidade de compensação de créditos federais com as contribuições sociais, inclusive previdenciárias frente à unificação da receita federal e da receita previdenciária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 17, n. 84, p. 79-114, jan./fev. 2009.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. 12. ed. São José, SC: Conceito, 2010.

CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Baracha. **Curso de direito da seguridade social**. 5. ed. São Paulo: Saraiva. 2011.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de direito administrativo**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. V. 2, 31ª ed., Saraiva, São Paulo, 2016.

FERRAZ, Diogo. A ilegitimidade da vedação à compensação de créditos de contribuição previdenciária com débitos de outros tributos administrados pela receita federal do Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 197, p. 40-45, fev. 2012.

FERREIRA, Fabiana Falcoski. A natureza tributária e as espécies de contribuições especiais. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1232, 15 nov. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9140>>. Acesso em: 05 set. 2016.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Teoria Geral das Obrigações** v.2. Ed. Saraiva, 2016.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. O lançamento no direito tributário brasileiro: a prescrição e a decadência nos tributos lançados por homologação. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 1162, 6 set. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8877>>. Acesso em: 24 set. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

_____, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Curso de direito previdenciário**. Tomo I — Noções de direito previdenciário. São Paulo: LTr, 1997.

MEDEIROS JÚNIOR, Leonardo. **STF edita duas novas súmulas vinculantes (8 e 9)**, 19/06/2008. Disponível em: <<http://blogdedireitoadministrativo.blogspot.com/2008/06/stf-edita-duas-novas-smulas-vinculantes.html>>. Acesso em 03/10/2016

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Parecer/PGFN/CRJ/nº 886/2013. Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:VGEklN1fdMgJ:dados.pgf.n.fazend>>

a.gov.br/storage/f/2013-05-21T011404/8862013_71cb_arquivo.doc+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br&client=firefox-b> Acesso em 11 de novembro de 2016.

MOTTA, Thiago Francisco Ayres da. Da possibilidade de compensação de tributos federais com contribuições previdenciárias: e da ilegalidade e inconstitucionalidade da restrição imposta pelo parágrafo único do art. 26 da lei 11.457/2007. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 20, n. 102, p. 285-301, jan. /fev. 2012,

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9ª ed, Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

PROJETO DE LEI. **Dispõe sobre a Administração Tributária Federal**; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 10.593, de 6 de dezembro de 2002; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=360094> Acesso em 15 de novembro de 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta Cosit n. 29. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCosit292014.pdf>> Acesso em 11 de novembro de 2016.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

SPAGNOL. Werther Botelho. **As contribuições no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Compensação tributária: homologação do procedimento e o dever de investigar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 165, p. 26-36, jun. 2009.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.