

PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

Em 29 de abril de 2014, faço estes autos conclusos ao MM. Juiz Federal da 25ª Vara.

Eu, Ju, Analista Judiciário - RF 3998.

Autos n.º 0022591-13.2013.403.6100

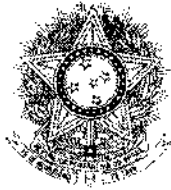
Sentença Tipo A

Reg. nº 361/2014.

Vistos em sentença.

Trata-se de Mandado de Segurança, com pedido de liminar, impetrado por **MEI ENGENHARIA LTDA** em face do **DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SÃO PAULO**, visando à obtenção de provimento jurisdicional que *"declare a possibilidade da Impetrante compensar seus créditos referentes à retenção de 11% na nota fiscal referentes ao INSS, com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (PIS, COFINS, IRPJ, etc.)"*.

Narra a impetrante, em suma, que a teor da **IN MPS/SRP n.º 03/2005**, a empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada **deve reter**, na forma do art. 31 da Lei n.º 8.212/1991 (na redação dada pela Lei n.º 9.711/1998), o correspondente a 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e **recolher ao INSS** a importância retida, **em nome da empresa contratada**.



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

Sustenta, todavia, que, devido ao grande número de notas fiscais expedidas e em face do expressivo valor delas, não consegue escoar a totalidade do crédito apurado mediante compensação, já que os valores compensáveis provenientes de recursos anteriormente dirigidos diretamente ao INSS são de pouca monta.

Relata que ao consultar a legislação para verificar a possibilidade de **compensação** de créditos previdenciários **com os demais tributos federais**, deparou-se com artigo inconstitucional, que proíbe a realização da pretendida compensação, qual seja o parágrafo único do art. 26 da Lei que criou a Receita Federal do Brasil (Lei n.º 11.457/2007).

Aduz que a proibição disposta no parágrafo único do artigo 26 supracitado não observa os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, implícitos no art. 5º, LIV, da Constituição Federal, que assegura o direito ao devido processo legal.

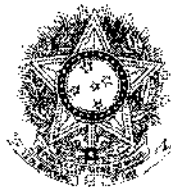
Argumenta, ainda, que, com a publicação da Lei n.º 11.457/2007, as contribuições previdenciárias passaram a ser consideradas "tributos administrados pela Receita Federal" e, portanto, inseridas na regra geral de compensação do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, que autoriza a compensação de créditos de quaisquer tributos federais com débitos de quaisquer "tributos administrados pela Receita Federal".

Com a inicial vieram documentos (fls. 20/86). Houve aditamento da inicial (fls. 95/96).

O pedido de liminar foi indeferido (fls. 91/92).

A União requereu o seu ingresso no polo passivo do feito (fl. 106).

Notificado, o DERAT prestou informações (fls. 107/113v.), pugnando pela denegação da segurança. Sustentou que ao contrário do que alega a impetrante, o parágrafo único do art. 26 e o art. 27 da Lei nº 11.457/2007 estabelecem que a sistemática do art. 74 da Lei



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

nº 9.430/96 não se aplica à compensação das contribuições previdenciárias, a qual possui regramento próprio e distinto dos demais tributos administrados pela RFB, cuja disciplina é aquela estabelecida no caput do art. 89 da Lei nº 8.212/91, nos artigos 247 a 254 do Decreto nº 3.048/99 e nos artigos 34 e 44 da IN RFB nº 900/2008.

O Ministério Público Federal opinou pelo prosseguimento do feito (fls. 115/116).

A União apresentou manifestação (fl. 118), defendendo a denegação da ordem, ao argumento de que as contribuições previdenciárias possuem destinação específica de receita distinta dos demais tributos, conforme já reconhecido pelo próprio STF, o que também impede a compensação (fl. 118).

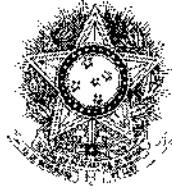
Instado, o INSS aduziu não ter interesse em ingressar no feito (fl. 120).

É o Relatório.

Decido.

Verifico que foram preenchidas as condições da ação, nada se podendo objetar quanto à legitimidade das partes, à presença do interesse processual e à possibilidade jurídica do pedido. Estão igualmente satisfeitos os pressupostos de desenvolvimento válido e regular do processo, em virtude do que passo ao exame do mérito.

A questão que se apresenta é a seguinte: a impetrante, na qualidade de empresa contratada de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, **sofre retenção**, na forma do art. 31 da Lei n.º 8.212/1991 (na redação dada pela Lei n.º 9.711/1998), de **importância correspondente a 11%** (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, cujo valor é **recolhido** pela contratante **aos cofres do INSS**, em nome da **empresa contratada**, o que efetivamente tem se verificado em todas as contratações; como os valores que está obrigada a recolher a título de



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

contribuição previdenciária são de pequena monta (em relação à totalidade das retenções que sofre), entende que pode se creditar do valor retido e recolhido para **compensá-lo** com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, a teor do que dispõe o art. 74 da Lei 9.430/96.

Vale dizer, a impetrante – que demonstrou o recolhimento a maior, por via da retenção de 11% da fatura de prestação de serviços, de modo rotineiro, de contribuições previdenciárias – pretende ver reconhecido o direito que alega possuir de compensar o excesso (em relação às contribuições previdenciárias efetivamente devidas, incidentes sobre a remuneração de seus empregados) com quaisquer outros tributos (impostos ou contribuições sociais) arrecadados pela Receita Federal do Brasil – RFB.

Argumenta que com a criação da RFB, pela Lei n.º 11.457/2007, todos os impostos e contribuições federais passaram a ser considerados “tributos administrados pela Receita Federal”, com o que seriam todos pertencentes a um mesmo ente, o que faria desaparecer qualquer óbice à compensação de crédito referente à determinada exação com débito relativo à outra espécie tributária federal.

Mas não é bem assim.

É que o fato de a RFB – órgão da Administração Direta - efetuar a arrecadação, o controle e, enfim, a administração de todos os tributos federais não transforma a União em titular desses tributos.

Explicito: conquanto seja da competência da União todos os tributos federais, inclusive as Contribuições Sociais – dentre essas as Contribuições Previdenciárias - isso não tem o condão de fazer com que a totalidade dos recursos deles provenientes pertença a essa pessoa jurídica de direito público. Na verdade, são eles carreados a seus legítimos titulares, pela via dos respectivos orçamentos.

Dispõe o art. 165 da CF que:

“Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

(...).

III - os orçamentos anuais.

5ª - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.”

Vale dizer, enquanto que os impostos (e as taxas) são carregados ao orçamento fiscal da União, as contribuições sociais ingressam no orçamento da seguridade social para que seu titular – o INSS – realize as políticas públicas dessa área específica.

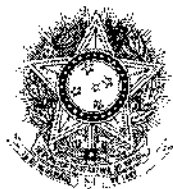
Ademais, o inciso VI do art. 167 da CF veda a transposição ou transferência de recursos de um para outro dos orçamentos sem autorização legislativa (art. 167: São vedados: (...); VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa).

Mas não é só. Por definição do instituto jurídico “compensação”, esta é o encontro de contas de débitos e créditos **recíprocos**.

Vale dizer, a compensação somente poderá ser feita se A e B forem ao mesmo tempo credores e devedores um do outro.

Não há que se falar em “compensação” entre A e C se a relação que A mantém é com B.

Melhor explicitando: A (contribuinte) não pode opor a C (União) crédito possui em face de B (INSS) decorrente de relação tributária entre eles, ainda que B (INSS) e C (União) mantenham entre si outra relação jurídica (arrecadação e administração de recursos de um pelo



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

outro), visto que - lembrando uma vez mais o conceito do instituto - **compensação é o encontro de dívidas recíprocas**, com o fim de extingui-las até o montante concorrente, em sendo elas homogêneas, líquidas e exigíveis.

Com isso fica **afastada** a possibilidade de compensação de contribuições previdenciárias, que integram o orçamento da Seguridade Social (e que, portanto, pertencem ao INSS), com impostos federais ou outras contribuições que - por integrarem o orçamento fiscal - pertencem à pessoa jurídica diversa, qual seja, a União.

CASO DOS AUTOS.

Prestadora de serviços mediante a cessão de mão-de-obra, a autora recolhe mês a mês ao INSS, a título de contribuição previdenciária, de modo compulsório, por via de retenção pela tomadora de seus serviços de importância correspondente a 11% da fatura, cujos valores são superiores ao efetivamente devido àquele título. Diante da impossibilidade de compensar o excedente com contribuições previdenciárias - porque o valor a esse título efetivamente devido é sempre inferior ao retido mês a mês, entende que pode efetuar a compensação com quaisquer tributos federais (impostos, taxas ou contribuições) arrecadados e administrados, eis que lhe é sumamente gravosa a via da repetição.

Deveras, dispõe o art. 31 da Lei 8.212/91:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5o do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos).

§ 1o O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Ao que se verifica, a Lei, visando - com inteira razão, como o demonstrava a experiência - fechar a porteira da sonegação sistemática verificada na área da prestação de serviços por meio de cessão de mão-de-obra, instituiu praticamente um modelo de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias, na suposição de que o valor determinado por estimativa (11% da fatura) correspondia a algo próximo do valor devido, prometendo, desde logo, a fazer a compensação imediata de eventual excesso de retenção.

De um modo geral, a sistemática se revelou adequada, sobrando poucos ajustes a serem feitos, o que permitia a compensação dos valores retidos (e recolhidos por estimativa) no momento do recolhimento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, de modo a não submeter o contribuinte à via crucis do *solve et repete*. Isto porque - idealizou o legislador -, se de um lado não era certo o fisco tomar calote do contribuinte esperto, desonesto (daí a retenção de 11% do valor da fatura e seu recolhimento), também não poderia, de outro lado, ele, o fisco, levar vantagem sobre o contribuinte correto, impedindo-lhe de compensar imediatamente o excesso recolhido e empurrando-o, em consequência, para a penosa via da repetição.

No caso, a impetrante - que é contribuinte de vários impostos e contribuições federais, inclusive de contribuições para o financiamento da Seguridade Social - **detém**, por conta da sistemática legal acima referida, **crédito de contribuições previdenciárias**: pode compensar esse crédito, ou somente pode reavê-lo pela sabidamente penosa via da repetição? Na hipótese de poder compensar, com quais tributos (federais) poderá fazê-lo?



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

É o que passo a examinar.

Como se sabe, toda obrigação jurídica (a exemplo da obrigação tributária) nasce para se extinguir, certo que o pagamento é a modalidade de extinção por excelência da obrigação tributária. Embora não seja a única.

No caso da obrigação tributária, o crédito dela resultante pode ser extinto nos moldes do preceituado no art. 156, do CTN, a saber:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

(...)”.

Vale dizer, a compensação é uma das modalidades de extinção do crédito nascido da obrigação tributária.

Porém, por ser a compensação uma forma especial, específica, de extinção da obrigação jurídica (a normal é o pagamento), ela depende de previsão legal, vale dizer, de autorização legal. No caso da obrigação jurídico-tributária, não basta a previsão dessa modalidade extintiva (a compensação), mas exige a observância da disciplina legal, ou seja, o cumprimento dos termos em que essa autorização poderá ser exercitada.

A esse respeito, estabelece o art. 170 do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

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.



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

De seu turno, dispõe o art. 74 da Lei 9.430/96:

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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013)

Ocorre que em se tratando de contribuição previdenciária (uma das contribuições para a seguridade social, prevista na Lei 8.212/91), não se aplica o disposto no art. 74 da Lei 9.430/96, à vista do que dispõe o art. 26, parágrafo único da Lei 11.457/2007, *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.

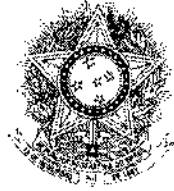
Parágrafo único. O disposto no art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei.

Ora, em não se aplicando a sistemática geral, há que se aplicar a sistemática específica, estabelecida pela própria lei especial (Lei 8.212/91), dando-lhe, porém, interpretação conforme a Constituição.

Reproduzo a sistemática engendrada pela Lei 9.711/98 para evitar a sonegação de contribuições previdenciárias pelas empresas prestadoras de serviços mediante a cessão de mão-de-obra:

a) Instituiu a **RETENÇÃO** de valor estimado (11% da Nota Fiscal ou Fatura de prestação de serviços) e determinou o seu **RECOLHIMENTO**, pelo substituto tributário (o tomador dos serviços), em nome do substituído (o prestador de serviços) – Lei 8.212/91, atualmente com redação da Lei 11.933/2009;

b) Estabeleceu, porém, que o valor recolhido em excesso poderia ser compensado (por qualquer dos estabelecimentos da



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

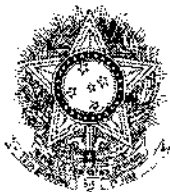
empresa cedente de mão-de-obra), "por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados" (atual redação dada pela Lei 11.941/2009);

Vale dizer, o prestador de serviços "pagava antecipadamente" (por intermédio de substituto tributário) a contribuição previdenciária relativa aos segurados envolvidos na prestação de serviços, calculada, contudo, não sobre a remuneração (base de cálculo da contribuição), mas sobre base de cálculo hipotética (presumida), ficando, contudo, com o **direito de compensar o excesso na primeira oportunidade**, ou seja, quando do recolhimento daquilo que fosse efetivamente devido a título de "contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados", apurado sobre a remuneração;

c) Diante da eventualidade de não ser possível essa compensação (imediata), o legislador estabeleceu o óbvio: que o saldo remanescente seria objeto de restituição (art. 31 da Lei 8.212/91, com redação da Lei 9.711/98).

Portanto, por esse regramento, o excesso do que for recolhido a título de contribuição previdenciária **PODE** ser compensado com **CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL** "devidas sobre a folha de salários".

Por fazer uma **interpretação literal** dessa disposição legal, a RFB editou normatização estabelecendo que aquilo que o contribuinte tivesse recolhido a maior a título de **contribuição previdenciária** somente poderia ser por ele compensado com contribuição previdenciária – ou se isso não fosse possível, somente poderia se valer da repetição, ainda que outras contribuições sociais destinadas à seguridade social tivesse que recolher.



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

Essa interpretação conduziria a uma iniquidade, que não pode ser acolhida pelo ordenamento constitucional, que não se compadece com conduta afrontosa à moralidade.

Vale dizer, se a sistemática legal engendradora visou evitar a esperteza do (mau) contribuinte, não poderia ela, de outro lado, consagrar modelo idêntico com sinal invertido. Ou seja, se o legislador não queria que o fisco fosse vítima de esperteza do (mau) contribuinte, não poderia admitir que o contribuinte (que fora compelido ao recolhimento por meio de uma retenção que se revelou excessivo) caísse numa armadilha ao contrário, ficando, assim, submetido à penosa e demorada via da repetição do indébito tributário.

É preciso que o ordenamento justo encontre uma solução justa, harmoniosa com o ordenamento constitucional, que repele tanto o enriquecimento sem causa como o locupletamento indevido.

Ora, se todas as contribuições sociais de seguridade social são carreadas ao orçamento da Seguridade Social (que é um orçamento único); se tudo ingressa nesse bolo de recursos destinados às ações de seguridade social, qual seria a razão lógica e de imperativo ético que obrigaria o contribuinte a um só tempo recolher contribuições sociais que deve ao INSS e ao mesmo tempo percorrer a via da repetição para reaver contribuições sociais também destinadas à seguridade social?

Semelhante conclusão resultaria de interpretação absurda, porque contrária ao princípio da razoabilidade, e, portanto, ofensiva à Carta Magna.

Assim, a teor de uma interpretação conforme a Constituição do disposto no § 1.º do art. 31 da Lei 8.212/91, há que se entender que o contribuinte que detenha **crédito de contribuição** destinada à seguridade social **PODE compensá-lo** com débito seu **de contribuição** destinada à seguridade social, **quaisquer que sejam essas contribuições.**



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

Desde modo, o **crédito** do cedente de mão-de-obra advindo de **retenção a maior** (e recolhimento) de **contribuição social previdenciária**, nos moldes do disposto no art. 31 da Lei 8.212/91, **PODE SER COMPENSADO** com débito da empresa (de qualquer de seus estabelecimentos), por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social, sejam elas a **COFINS, a CSLL, o PIS e o SAT**, além da própria contribuição previdenciária.

É que, não só a contribuição previdenciária, mas também essas todas contribuições sociais revestem a natureza de **contribuições de SEGURIDADE SOCIAL**, porque são todas elas destinadas ao orçamento próprio (e único, repito) da Seguridade Social, sendo totalmente destituído de razoabilidade (princípio constitucional que afeta a Administração Pública) a negativa da possibilidade de compensação com uma dessas contribuições sociais ao contribuinte que detenha crédito a título de qualquer uma delas.

Por fim, observo que não se tratando, aqui, de discussão de indébito tributário, não há que se cogitar da incidência do art. 170-A do CTN, cabendo à autoridade administrativa a fiscalização quanto à regularidade das declarações apresentadas pelo contribuinte.

Isso posto, julgo o processo **com** resolução do mérito, nos termos do art. 269, I, do Código de Processo Civil, para **CONCEDER PARCIALMENTE A SEGURANÇA para declarar o direito de a impetrante compensar** os créditos próprios apurados relativamente às retenções, verificadas nos termos do art. 31 da Lei 8.212/91, de valores destacados, correspondentes a 11% (onze por cento) do valor da Nota Fiscal ou Fatura de prestação de serviços como cedente de mão-de-obra, e recolhidos ao INSS, **com CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS, CSLL, PIS e o SAT, além da própria contribuição previdenciária).**

Custas "ex lege".



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL

Honorários advocatícios indevidos, conforme disposto no art. 25 da Lei nº 12.016/2009.

Defiro o ingresso da União no presente feito, nos termos do art. 7º, II da Lei n.º 12.016/2009. Anote-se.

Sentença sujeita a reexame necessário.

P.R.I.O.

São Paulo, 27 de junho de 2014.

DJALMA MOREIRA GOMES

Juiz Federal

