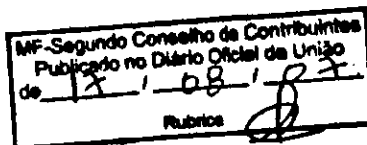


**MINISTÉRIO DA FAZENDA**
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10140.001902/2004-54
Recurso nº 136.660 Voluntário
Matéria Cofins - Auto de Infração
Acórdão nº 203-12.206
Sessão de 21 de junho de 2007.
Recorrente CIA. AGRÍCOLA SONORA ESTÂNCIA
Recorrida DRJ-CAMPO GRANDE/MS



Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

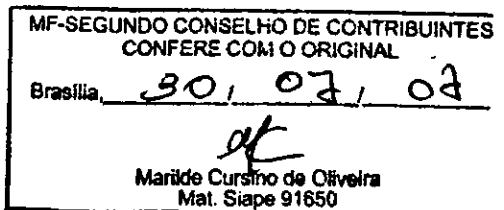
Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS: Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhes execução.

COFINS. DECADÊNCIA. PRAZO. DEZ ANOS. LEI Nº 8.212/91. O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 45 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS FINANCEIRAS. LEI Nº 9.718/98. Todas as receitas da pessoa jurídica integram a base de cálculo da contribuição, nos moldes previstos pela Lei nº 9.718, de 1998.

COMPENSAÇÃO. ALEGAÇÃO COMO MEIO DE DEFESA. Descabida argumentação de realização de compensação para afastar exigência contida em auto de infração.

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE. Para fazer jus à compensação, deve o contribuinte observar todas as exigências previstas na legislação de regência, sob pena de, a bem do princípio da legalidade e da



indisponibilidade do interesse público, não ser possível o almejado *encontro de contas*. No caso, a interessada, de forma direta e sem observar os requisitos legais – pedido de restituição, seguido de pedido ou declaração de compensação – considerou quitados débitos da Cofins mediante seu confronto com créditos originados da figura, diga-se, de passagem, já não mais vigente em nosso ordenamento jurídico, do “Crédito-Prêmio de IPI”.

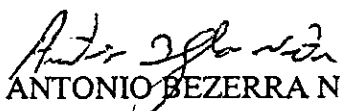
JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A exigência dos juros de mora com base na taxa Selic tem autorização legal no Código Tributário Nacional.

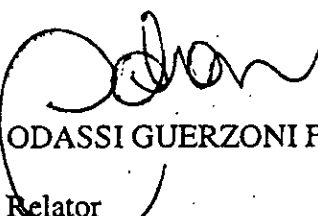
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

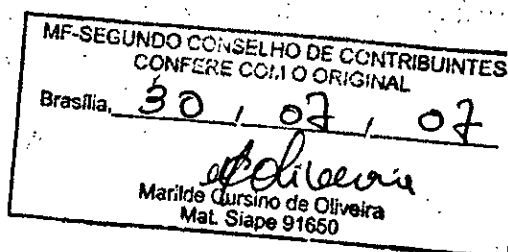
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em negar provimento ao recurso nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, para afastar a decadência; II) por maioria de votos, em relação ao alargamento da base de cálculo da contribuição. Vencido o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que dava provimento; e III) por unanimidade de votos, quanto às demais matérias. Esteve presente ao julgamento, o Dr. Carlos André de Mello.


ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente


ODASSI GUERZONI FILHO
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira, Dory Edson Marianelli e Luciano Pontes de Maya Gomes.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	30 / 07 / 07
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. Sipe 91650	

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 21/07/2004 para exigência da Cofins dos períodos de apuração de 31/10/1998, 31/12/1998, 28/02/1999 a 31/01/2002, 31/03/2002 a 30/04/2002, 30/06/2002 a 30/09/2002, 30/11/2002 e 31/12/2002, no valor de R\$ 4.583.203,57, nele incluídos juros de mora e multa de ofício calculada a 75%.

Impugnação de fls. 608/643 pede o cancelamento da exigência alegando, em sede de preliminar, terem sido alcançados pela **decadência** os lançamentos relativos aos períodos de apuração anteriores a julho de 1999, em face do prazo de cinco anos. Cita em seu favor doutrina, jurisprudência do STJ e do Conselho de Contribuintes.

No mérito, pugna pela exclusão da base de cálculo dos valores relativos às **receitas financeiras**, atacando, neste ponto, o alargamento da base de cálculo trazido pela Lei nº 9.718/98, em seu artigo 3º, § 1º, considerando-a, inclusive, inconstitucional.

Outra questão de mérito trazida pela impugnante foi quanto a legitimidade das compensações que efetuará – crédito de IPI originado do *crédito-prêmio das exportações* x débitos da Cofins. Neste ponto tece extenso arrazoado para justificar o direito à utilização do referido benefício fiscal instituído pelo Decreto nº 491/69, bem como de que, na forma do artigo 165, I, do CTN, o direito de, independentemente de prévio protesto, à restituição daquilo que considera ter pago a maior a título de tributo ou contribuição. Assim, segundo entende, o seu direito à **compensação** está diretamente ligado a existência de um direito líquido e certo, em razão de pagamento indevido de tributo.

Por fim, questiona a aplicabilidade da taxa Selic ao valor da exação, citando doutrina e jurisprudência do STJ em seu favor.

Diligência proposta pela DRJ de Campo Grande/MS retorna com a informação prestada pela DRF da mesma localidade (fl. 669) de que, exceção feita a dois pedidos de compensação, consubstanciados no Processo Administrativo nº 10140.003645/2001-42, não existem quaisquer outros entregues pela interessada envolvendo débitos da Cofins referentes ao período da autuação. Os dois pedidos de compensação referidos (cópias às fls. 667 e 668) têm como crédito um “ressarcimento” (apenas isto, sem se referir exatamente a que tipo) e como débitos a serem compensados a Cofins e o PIS dos períodos de apuração de novembro e dezembro de 2001. Esclarece ainda a diligência que os referidos débitos, por terem sido declarados em DCTF, não foram da exigência que ora se discute neste auto de infração.

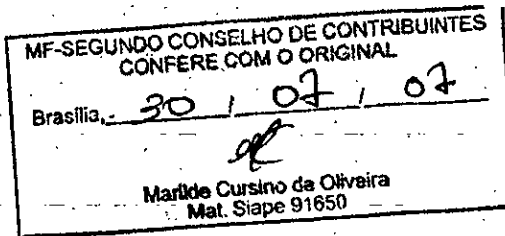
Acórdão da 2ª Turma da DRJ em Campo Grande manteve integralmente o lançamento por considerar, quanto à preliminar, que o prazo para a constituição de crédito tributário relativo à Cofins é de **dez anos**, nos termos do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, e, no mérito, ser constitucional o alargamento da base de cálculo da referida contribuição; ter sido extinto o crédito-prêmio do IPI e que a compensação efetuada pela interessada foi efetuada sem que estivessem presentes os requisitos fundamentais, a certeza e a liquidez dos créditos correspondentes. Por fim, defendeu a legalidade da exigência da Taxa Selic.

Recurso voluntário de fls. 708/745 contesta o Acórdão da DRJ por ter deixado de analisar aspectos constitucionais da legislação mencionada, e, quanto às demais matérias, ratificou os argumentos expendidos na peça impugnatória.

Arrolamento de bens às fls. 758/761.

É o Relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	30, 07, 07.
	
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	



Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Preliminar de decadência

Tenho comigo que o prazo para a constituição do crédito tributário relativo à Cofins é de dez anos, contados da ocorrência do fato gerador e, no presente caso, os fatos geradores objetos de lançamento que teriam sido alcançados pela decadência se encontram no período de outubro de 1998 a junho de 1999. Assim, tendo sido o Auto de Infração cientificado ao sujeito passivo em 21 de julho de 2004, não foram os referidos lançamentos atingidos pela decadência.

Sendo a Cofins um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos, “*Se a lei não fixar prazo à homologação...*” No caso da Cofins, entretanto, o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91 pôs fim à condição ao definir, fixar o prazo de dez anos, em vez da norma geral de cinco anos estipulada no CTN.

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, “b”, da Constituição, segundo o qual “*Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*”. Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Inclusive, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN.

Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 21ª edição, 2005, p. 871 a 873:

“De fato, também a alínea ‘b’ do inciso III do art. 146 da CF não se sobrepõe ao sistema constitucional tributário. Pelo contrário, com ele deve se coadunar, inclusive obedecendo aos princípios federativos, de autonomia municipal e da autonomia distrital. O que estamos querendo dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram

expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas tributantes. O legislador complementar não recebeu um 'cheque em branco' para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias. Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar (...) que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. (...) estabelecer dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. (...) elencar as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária. (...) Todos esses exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária. Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) Eis, porque pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias', são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade."

Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, in *As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro*, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:

É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transcrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.

Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.

Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, dispoendo acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5º, XV, b, combinado com o art. 6º) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.

Convalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: "é uma lei sobre leis de tributação". Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30 / 02 / 07


Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.

(...)

A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (*destaques meus*).

Meu voto, portanto, é no sentido de rejeitar a preliminar de **decadência**.

Inconstitucionalidade de leis

Antes de adentrar nas questões de fato propriamente ditas, há que se rebater o argumento da recorrente, de que os tribunais administrativos devem apreciar matérias constitucionais. No caso, a recorrente considerou inconstitucionais: o art. 45 da Lei nº 8212/91, que definiu o prazo de dez anos para o lançamento; os dispositivos da Lei nº 9.718/98, que trataram do alargamento da base de cálculo da Cofins; e a utilização da taxa Selic.

Ressalte-se, inicialmente, que os dispositivos legais atacados foram aprovados por normas que seguiram o rito legislativo próprio de elaboração e têm presunção de constitucionalidade e legalidade, sendo, portanto, de aplicação obrigatória por todos os que integram o Poder Executivo Federal, tendo em vista que a declaração de inconstitucionalidade não é cabível na via administrativa, por ser atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal.

No ordenamento jurídico nacional, o controle da constitucionalidade das leis, aplicável à legislação infralegal, sem prejuízo, no caso desta, de sua revogação pela autoridade que a expediu, é exercido a priori pelos Poderes Legislativo e Executivo, e, a posteriori, pelo Poder Judiciário.

O controle pelo Poder Legislativo é exercido através da Comissão de Constituição e Justiça, que emite parecer acerca da constitucionalidade do projeto de lei, durante o curso do processo legislativo, e visa impedir o ingresso no mundo jurídico de normas contrárias à ordem constitucional.

Já o controle do Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, que pode vetar, no todo ou em parte, qualquer projeto de lei revestido, no seu entender, de inconstitucionalidade, conforme o art. 66, § 1º, da Constituição Federal.

Encerrado o processo legislativo, o que era um projeto transforma-se em lei, que tem força coercitiva e presunção de constitucionalidade, pois se pressupõe que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle a priori da constitucionalidade das leis. Assim, enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que cuida do controle a posteriori, a lei não pode deixar de ser aplicada se estiver em vigor.

A partir desse momento, portanto, o controle da constitucionalidade é exercido apenas pelo Poder Judiciário, que não participa do controle a priori das leis e que o fará, exclusivamente, através de procedimentos fixados no ordenamento jurídico nacional.

Desta forma, para o Judiciário a presunção de constitucionalidade da lei é relativa, devendo, se acionado, apreciá-la, dentro de ritos privativos, e declará-la, ou não,

inconstitucional, sendo que no caso do controle concentrado, tem efeitos *erga omnes*, e, no controle difuso, tem eficácia inter partes.

Portanto, para os Poderes Legislativo e Executivo, a presunção de constitucionalidade da lei é absoluta, pois, se a aprovaram é porque julgaram inexistir qualquer vício em seu teor. Podem, entretanto, posteriormente à sua promulgação, interpor, com fulcro no art. 103, da CF, ação direta de inconstitucionalidade, perante o STF, que irá, então, decidir a questão.

De conformidade com o exposto, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 1998, no art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 2002, abaixo transcrito, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação de lei em vigor, em virtude de alegação de inconstitucionalidade:

"Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor".

O Conselho de Contribuintes tem rejeitado arguições de inconstitucionalidade, por considerar que sua apreciação é atribuição privativa do Poder Judiciário, conforme se constata das ementas abaixo transcritas:

"NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. As autoridades administrativas, incluídas as que julgam litígios fiscais, não têm competência para decidir sobre arguição de inconstitucionalidade das leis, já que, nos termos do art. 102, I, da Constituição Federal, tal competência é do Supremo Tribunal Federal". Acórdão 201-75948.

"TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo". Acórdão 108-07513.

"NORMAS PROCESSUAIS - ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - EXIGÊNCIA DE MULTA - ALEGAÇÃO DE CONFISCO - JUROS DE MORA - APLICAÇÃO DA TAXA SELIC - A declaração de inconstitucionalidade de lei é atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal. No julgamento de recurso voluntário fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de lei em vigor. Recurso não conhecido (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103/2002)". Acórdão 108-07387.

A Administração Tributária já havia consagrado esse entendimento mediante o Parecer Normativo CST nº 329, de 1970, que traz em seu texto citação da lavra de Tito Rezende, contida na obra "Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias", de Ruy Barbosa Nogueira - 1965, nos termos que seguem:

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	30 / 07 / 02
<i>af</i>	
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siapex 91650	

"É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão". (g.n.).

Assim sendo, enquanto tais dispositivos não forem alterados ou revogados pelo Presidente da República ou declarados inconstitucionais pelo Poder Judiciário, deve ser aplicado pelas autoridades administrativas, tanto lançadoras como julgadoras.

Alargamento da base de cálculo da Cofins (receitas financeiras)

A Constituição, no seu art. 195, I, "b", estatui que as contribuições para a seguridade social incidirão sobre a "receita ou faturamento" (redação após a Emenda Constitucional nº 20/98). Antes da referida Emenda o art. 195 mencionava simplesmente o termo "faturamento", ao lado da folha de salários e do lucro.

Consoante a nova redação dada pela EC nº 20/98, o legislador infraconstitucional poderá adotar qualquer uma das definições possíveis para o faturamento ou a receita. Inclusive a receita bruta, a abarcar todas as receitas da empresa.

Assim foi feito: a base de cálculo da COFINS e do PIS, para os períodos de apuração a partir de 02/99, é o faturamento ou receita bruta, entendida como a "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas" (art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98).

A Lei nº 9.718/98 promoveu um alargamento na base de cálculo da COFINS e do PIS, que passou a abranger, além das receitas provenientes da venda de mercadorias e das prestações de serviços em geral, também as demais receitas, a exemplo das financeiras.

Assim procedeu porque a definição de faturamento ou receita bruta, se por um lado não é um conceito indeterminado, por outro não é tão cerrada, a ponto de limitar-se à soma das faturas emitidas pela pessoa jurídica, como pretendem alguns. Mesmo antes da Lei nº 9.718/98 já era assim, como demonstra o pronunciamento do STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, mais precisamente no voto do relator, Min. Moreira Alves, ao acentuar a conceituação de faturamento para fins tributários, nos termos da LC nº 70/91:

Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza" nada mais fez do que lhe dá a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços "coincide com o faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36)."

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	30 / 07 / 07
	
Marilde Cursino de Oliveira	
Mat. Siapex 91650	

(STF, Pleno, ADC n.º 1, Relator Ministro Moreira Alves, em 01/12/1993).

No julgado acima referido (Recurso Extraordinário n.º 150.764, relativo ao antigo Finsocial), o Ministro Ilmar Galvão reporta-se ao art. 22 do Decreto-Lei n.º 2.397/87, que já tratava do faturamento, base de cálculo do Finsocial, como sendo a "receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza".

O conceito de faturamento assim delineado, estabelecido pelo legislador ordinário, não implica em qualquer ofensa ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado, utilizados pelo legislador constituinte para definir, ou limitar competências tributárias. É que o art. 195 da Constituição Federal, ao referir-se a faturamento (ou a receita, após a Emenda Constitucional n.º 20/98), emprega o termo (ou os termos) num sentido aberto, a ser definido pela legislação tributária. As expressões faturamento ou receita não são empregadas na acepção do Direito Comercial, tampouco da contabilidade, podendo assumir conotações mais amplas ou mais estreitas, a depender da legislação infraconstitucional.

Assim, voto por manter a exigência considerando na sua base de cálculo os valores correspondentes às receitas financeiras.

Compensações (débitos da Cofins x créditos do "Crédito-prêmio do IPI")

Parte da exação decorre do fato de o fisco ter desconsiderado algumas das compensações *diretas* efetuadas pela interessada sem que esta tivesse adotado o rito próprio.

A interessada, de forma direta, isto é, sem a apresentação de Pedido de Compensação ou Declaração de Compensação, nos quais estivessem indicados a origem dos créditos correspondentes, de modo a se submeterem ao crivo da administração visando à determinação de sua liquidez e certeza para fins de homologação da compensação, considerou, por conta e risco próprio, ter "quitado" parte dos valores da Cofins devidos nos períodos de apuração de julho de 2000 a dezembro de 2001, a teor do quadro por ela mesma elaborado à fl. 644.

Mas, diferentemente do entendimento da recorrente, a simples existência de um crédito – se fosse o caso, haja vista que o suposto crédito da empresa é o "crédito-prêmio de IPI" – não permite a sua utilização pura e simples para compensação. Enfim, há que se observar a necessidade de autorização legal e de cumprimento, por parte da interessada, de todos os requisitos e condições legalmente impostos, editados em razão da eficiência da arrecadação.

Por isso, merece atenção especial a questão acerca das peculiaridades do instituto da compensação quando o mesmo é regido pelo Direito Tributário, principalmente com relação à necessidade da existência de lei específica autorizadora de sua realização, prevendo os casos, as condições e as garantias em que a compensação deva ocorrer.

Neste ponto, cabe destacar a autonomia que possui o ente tributante na determinação dos critérios segundo os quais os créditos do contribuinte podem ou não ser compensados. Referida autonomia tem por fundamento a competência impositiva constitucional do ente tributante, que a exerce de acordo com a oportunidade e conveniência da

1.º - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 30, 12, 2004	
	
Marilda Cursino de Oliveira	
Mat. Siape 91650	

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	30 / 07 / 07
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

política fiscal, ou seja, objetivando torná-la mais eficiente, de modo a que seja implementado o ideal de justiça fiscal.

Ou seja, para fazer jus à compensação, deve o contribuinte observar todas as exigências previstas na legislação de regência, sob pena de, a bem do princípio da legalidade e da indisponibilidade do interesse público, não ser possível o almejado *encontro de contas*.

Para melhor elucidação, reproduzo excertos do Parecer PGFN/CDN/Nº 638/93, publicado no DOU nº 143, de 29/07/1993, Seção I, págs. 10762-10765, da lavra do Procurador da Fazenda Nacional, então Coordenador da Representação Judicial da Fazenda Nacional Substituto, Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, que, a despeito de fazer menção aos revogados Códigos Civil e Comercial, esclarece as peculiaridades da compensação regulada pelo Direito Tributário, principalmente a sua submissão à lei geral (CTN) e às leis ordinárias que tratam dos casos em que a mesma é cabível, *in verbis*:

"A COMPENSAÇÃO NO DIREITO PRIVADO E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

(...)

12. Destarte, não se pode dar à compensação de créditos tributários tratamento jurídico igual ao dispensado à compensação de créditos comerciais e civis, uma vez que as normas aplicáveis aos tributos, inclusive ao indébito tributário, atendem ao regime de Direito Público, o que afasta o regime de Direito Privado, também, no que tange à compensação.

13. Aliás, é o nosso próprio Código Civil que reconhece a especialidade do regime jurídico aplicável à compensação de créditos tributários, conforme preceitua o seu artigo 1.017, *ipsis verbis*:

'Art. 1.017. As dívidas fiscais da União, dos Estados e dos Municípios também não podem ser objeto de compensação, exceto os casos de encontro entre a administração e o devedor, autorizados nas leis e regulamentos da Fazenda.'

14. O Código Tributário Nacional contempla a compensação como uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, II), mas, em homenagem ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, o faz, ratificando o preceptivo do artigo 1.017, do C.C., e como corolário do art. 97, I, desta Lei Complementar, determinando-lhe regime especial, como se infere do seu art. 170, o qual enuncia que 'a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública'.

15. A fundamental diferença que despinçamos entre a compensação do Direito Privado e a do Direito Tributário é que esta, apenas, pode ocorrer na hipótese de lei específica, do ente titular da competência tributária autorizar a autoridade fiscal competente a proceder o encontro de contas entre créditos fiscais com créditos do sujeito passivo contra o Fisco, observadas as condições e garantias por essa

lei específica, estipuladas, ou com as estipulações causus per causus atribuídas por ela a autoridade administrativa.

16. Penso não ser acaciano enfatizar que o art. 170 do CTN, como preceito geral do Direito Tributário, é dirigido ao legislador da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo insuficiente, por si só, para conferir ao sujeito passivo da obrigação fiscal direito à compensação, ou, em outras palavras, o sujeito passivo da obrigação tributária não tem, em princípio, direito subjetivo à compensação, inexistindo norma de lei autorizadora específica ou, também, regra regulamentar, prevendo os casos, as condições e as garantias em que a compensação deve ocorrer.

17. Do que foi dito, depreende-se que a compensação relacionada ao crédito proveniente de exigência de natureza fiscal e, como tais, sujeitas ao regime tributário, ao contrário do que sucede com a compensação do regime do Direito Comum, não é obrigatória nem se opera automaticamente.

18. Analisando estas constatações, verifica-se que o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito líquido e certo ao crédito fiscal, como direito subjetivo público seu, no caso de existir norma legal autorizadora do encontro de contas e, ainda, submetendo-se ele aos requisitos de condições e garantias estipulados pela lei específica, ou, nos limites legais, fixados por ato da autoridade fiscal competente, investida de poder discricionário em cada caso concreto”.

Vejamos agora a evolução legislativa do instituto da compensação limitada ao que se discute neste processo.

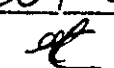
De modo geral, a compensação está prevista no artigo 170 do CTN, a saber:

“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”.

Como visto, esta modalidade de extinção do crédito tributário tem aplicação restrita aos casos expressamente previstos em lei. Segundo o mandamento transcrito, a lei pode autorizar a utilização de créditos do próprio sujeito passivo contra a Fazenda Pública para quitação de seus débitos tributários.

A Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, traz, no seu artigo 66, com a redação dada pela Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, a disciplina legal para se fazer uso da compensação, nos seguintes termos:

“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos ou 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.”

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30, 07, 07

Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650

A Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995 esclarece que esta compensação somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, *verbis*:

"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 artigo 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".

Os artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 promoveram, para muitos, inclusive a Procuradoria da Fazenda Nacional em seu Parecer PGFN nº 1.499, de 2005, a derrogação do citado artigo 66 da Lei nº 8.383/91, no que se refere aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Além disso, levou à flexibilização do instituto, ao permitir a compensação quando há crédito do contribuinte decorrente de restituição ou ressarcimento com quaisquer tributos e contribuições, desde que administrados pela SRF. Veja-se:

"Art. 73. Para efeito do disposto no artigo 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte":

I – o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou contribuição a que se referir;

II – a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob a sua administração."

A Instrução Normativa SRF nº 21, de 20 de março de 1997, posteriormente alterada pela IN SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997, previu a apresentação, pelo contribuinte, do *Pedido de Compensação*, que poderia se dar, inclusive, após o ingresso do pedido de restituição. Note-se que este último pedido, apesar da denominação, encerra verdadeiro pedido de reconhecimento de crédito do contribuinte.

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que acrescentou o art. 170-A ao Código Tributário Nacional dispõe que "é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial".

A Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, passando este, com vigência somente a partir de 1º de outubro de 2002, a dispor que "o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 30 / 02 / 04 Marilda CURSINO de Oliveira Mat. Siapa 91650

Federal, passível de restituição ou ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão". Em outras palavras, foi com essa alteração que foi instituída a Declaração de Compensação (DCOMP), procedida pelo próprio contribuinte, tendo esta o efeito de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela autoridade administrativa competente" (art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96, com sua nova redação).

Assim, as alterações trazidas pela Lei nº 10.637, de 2002, no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, foram:

- no § 1º, dispondo que a compensação será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados (Dcomp);

- no § 2º, dando à compensação declarada à SRF o efeito de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação;

- no § 3º, que trata das hipóteses em que os débitos ou créditos podem ser objeto de compensação; e

- no § 4º, que atribui aos pedidos de compensação pendentes de análise pela SRF a nova disciplina da "declaração de compensação".

A Instrução Normativa SRF nº 226, de 18/10/2002, orienta no sentido de que devem ser liminarmente indeferidos os pedidos de compensação fundados no *crédito-prêmio do IPI*, em *títulos públicos* e em *créditos de terceiros*.

A MP nº 135, de 30/10/2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, trouxe nova alteração ao disposto no artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, quais sejam:

- no § 5º, fixando o prazo de cinco anos para que a autoridade administrativa aprecie a *declaração de compensação*, a contar data de sua entrega; e

- no § 6º, que atribui à declaração de compensação o caráter de confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados;

Feito este breve apanhado acerca da evolução do instituto da compensação, não exaustivo, voltemos nossos olhos para o procedimento adotado pela empresa, que se limitou a efetuar a compensação por conta própria, sem observar a nenhum dos enunciados acima listados, ou seja, sem sequer formalizar o pedido administrativo de ressarcimento e/ou restituição do crédito que supunha ter direito.

Mas, ainda que o seu procedimento de *autocompensação* pudesse se escorar no citado art. 66 da Lei nº 8.383/91, como, aliás, afirma que está, ainda assim não restaria razão à recorrente. Ela mesma reconhece, em seu Recurso Voluntário, à fl. 741, item 7.4, que, antes do advento da MP nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, a SRF previa três modalidades de compensação. E as cita: a) a realizada pelo contribuinte no regime de lançamento por homologação, com suporte no art. 66 da Lei 8.383/91; b) a pleiteada pelo contribuinte à Administração e por esta efetuada, com suporte no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; c) a realizada de ofício pela Administração e por esta efetuada com suporte no art.

2.287/86, c/c o art. 73 da Lei 9.430/96. E reconhece a recorrente que a modalidade descrita na letra "a" acima listada só podia ser feita entre tributos da mesma espécie e destinação, enquanto que a modalidade "b" podia abranger quaisquer tributos administrados pela SRF.

Ora, mesmo assim admitindo vem neste processo pugnar pela validação de uma compensação de débitos de Cofins com créditos de IPI!

Mas, ainda que a norma legal lhe socorresse, limitou-se a empresa a apenas ficar em mera argumentação, simplesmente apontando que as diferenças suscitadas pelo fisco restariam inexistentes por terem sido compensadas com o "crédito-prêmio do IPI". Friso: tais compensações, ou melhor, tais *autocompensações* sequer foram informadas pela recorrente nas respectivas DCTF.

Este suposto crédito que imagina ter direito a recorrente, ou seja, o "crédito-prêmio do IPI", foi claramente rechaçado pela Administração Tributária como sendo hábil a compensar débitos, haja vista os termos da IN SRF 226, de 2002, acima referenciada, que prevê que o pedido formulado nesse sentido, quando apresentado, deve ser liminarmente indeferido pela autoridade que dele conhecer.

Da mesma forma, não encontrou ressonância neste Segundo Conselho de Contribuintes a tese de que o referido instituto estaria em vigor, e cujo enfrentamento neste processo quanto ao mérito da sua vigência ou não, a meu ver, se mostra despiciendo, haja vista que, fosse o caso, tal discussão teria cabimento em processo administrativo eventualmente formalizado para se pleitear o seu ressarcimento. Não obstante tal posicionamento, apenas para evitar eventual alegação de omissão, faço minhas as palavras expendidas pela decisão recorrida quanto ao tema.

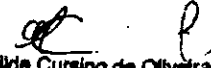
E, como disse, não há processo administrativo específico tratando de pedido de ressarcimento de IPI relativo a essa matéria, exceção feita, segundo o relatório da diligência efetuada pela DRF, ao Processo nº 10140.003645/2001-42, que, tratando de "Ressarcimento de IPI", cuja espécie de crédito e montante não foram noticiados neste processo, ainda se encontra pendente de julgamento na SRF. A referência a este processo foi feita pela recorrente em suas DCTF dos períodos de apuração da Cofins de novembro e dezembro de 2001 (fls. 91 e 92), sendo que, entretanto, a Cofins desses períodos não foi objeto de lançamento no auto de infração, conforme afirmado na diligência acima mencionada.

O Segundo Conselho de Contribuintes já possui entendimento pacificado no sentido de que "Comprovada a falta de recolhimento, é de ser efetuado o lançamento de ofício, acrescido de multa de ofício e juros de mora, sendo incabível alegar suposta compensação como exceção de defesa." (Acórdão nº 201-77.481).

E, *in casu*, foi assim o modo como procedeu a ora recorrente, ao argumentar, e não comprovar, que as compensações diretas – e sem pleito administrativo adequado – por ela promovidas, demonstrariam não ter havido Cofins recolhida de forma insuficiente, como apurado pela fiscalização.

Em face do exposto, considero improcedentes os argumentos de que a compensação com crédito prêmio do IPI teria elidido a exigência da Cofins dos períodos de apuração de julho de 2000 a dezembro de 2001.

Taxa Selic

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	30 / 02 / 02
	
Marilda Cursino de Oliveira	
Mat. SIAPE 91650	

De conformidade com o artigo 161, *caput*, do Código Tributário Nacional: o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, "seja qual for o motivo determinante da falta".

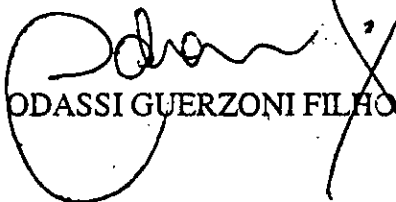
Comentando esse dispositivo, escreve SACHA CALMON NAVARRO COELHO: "Em direito tributário, a mora implica acrescer ao principal da dívida os juros moratórios, como forma de indenizar o credor pelo não-recebimento do tributo no dia previsto em lei. É o que se deduz do art. 161 do CTN, 'sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis'. As multas, sim, têm caráter punitivo. São postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias. (...) O art. 161, depois de falar nos juros pela mora, refere-se às penalidades cabíveis, distinguindo os institutos. Está claro que a mora compensa o pagamento a destempo, e que a multa pune. Os juros de mora em direito tributário possuem a natureza compensatória (se a Fazenda tivesse o dinheiro em mãos já poderia tê-lo aplicado com ganho ou quitado seus débitos em atraso, livrando-se, agora ela, da mora e de suas conseqüências). Por isso os juros moratórios devem ser conformados ao mercado, compensando a indisponibilidade do numerário. A multa, sim, tem caráter estritamente punitivo, e por isso é elevada em todas as legislações fiscais, exatamente para coibir a inadimplência fiscal ou ao menos para fazer o sujeito passivo sentir o peso do descumprimento da obrigação no seu termo. Cumulação de penalidades? Os juros não possuem caráter punitivo, somente a multa" (cf. in "Curso de Direito Tributário", Ed. Forense, 1999, págs. 696/697).

Aliás, assim decidiu o Colendo Superior Tribunal de Justiça (REsp n. 132.616 – RS, rel. Ministro FRANCIULLI NETO) "É devida a cobrança de juros de mora, uma vez que 'eles remuneram o capital, que pertencendo ao Fisco, estava em mãos do Contribuinte'" (cf. HUGO DE BRITO MACHADO, "Mandado de Segurança em Matéria Tributária", Ed. Dialética, 5ª ed. p. 135).

Pois bem, de acordo com o § 1º, daquele citado artigo 161 do CTN, os juros de mora são calculados à taxa de 1%, "se a lei não dispuser de modo diverso" e, uma vez que a Lei nº 9.065/95, em seu art. 13, definiu que os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, não há que ser afastada a sua incidência para o presente caso.

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 2007


ODASSI GUERZONI FILHO

