

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 10640.002050/93-77  
RECURSO Nº : 02.098  
MATÉRIA : COFINS - Exs.: 1992 e 1.993  
RECORRENTE : ARMAPEL LTDA.  
RECORRIDA : DRF em JUIZ DE FORA - MG  
SESSÃO DE : 13 de novembro de 1996  
ACÓRDÃO Nº. : 103-18.046

COMPENSAÇÃO - Os valores comprovadamente recolhidos a maior, a título de contribuição ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL compensam-se com débitos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, por se tratarem de contribuições da mesma espécie e terem a mesma destinação orçamentária.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos , relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARMAPEL LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial ao recurso para admitir a compensação das parcelas recolhidas a maior da contribuição ao FINSOCIAL com as da COFINS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 DEZ 1996

Participaram ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Vilson Biadola, Márcio Machado Caldeira, Murilo Rodrigues da Cunha Soares, Sandra Maria Dias Nunes, Raquel Elita Petro Villa Real, Márcia Maria Loira Meira e Victor Luis de Salles Freire.



PROCESSO Nº : 10640.002050/93-77  
ACÓRDÃO Nº : 103-18.046  
RECURSO Nº : 02.098  
RECORRENTE : ARMAPEL LTDA.

## RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01, exigindo-lhe crédito tributário referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, relativa aos meses de abril de 1992 a julho de 1993, por falta ou insuficiência de recolhimento, no valor total equivalente a 843,40 UFIR.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação alegando a inconstitucionalidade da exigência. Requereu ainda, se mantida a exigência, fosse autorizado a compensação, corrigidas monetariamente, das parcelas pagas a maior a título de FINSOCIAL, fls. 13, *in verbis*:

" f ) Por outro lado o Supremo Tribunal Federal, na sessão plenária do dia 16/12/92, julgou inconstitucional a cobrança do FINSOCIAL acima da alíquota de 0,5% incidente sobre o faturamento das empresas, o que apresenta um crédito junto à União Federal, corrigido monetariamente, correspondente à diferença entre a alíquota devida, de 0,5% e a que foi efetivamente paga. Assim sendo, e a fim de resguardar, caso venha a perder na esfera superior, este processo, requer a compensação da parcela paga a maior a título de FINSOCIAL."

Estabelecido o litígio foi proferida a decisão de primeira instância, julgando procedente a ação fiscal, sob o fundamento de que, a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria do ponto de vista constitucional e que é vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, contrárias à orientação estabelecida para a administração direta.

Intimada da decisão em 19.01.94, tempestivamente, em 18.02.94, foi interposto o recurso de fls. 21, acompanhado dos documentos de fls. 22/23 (cópia da impugnação) e de 27 (vinte e sete) cópias de DARF's relativos aos recolhimentos de contribuição ao FINSOCIAL, em alíquota superior a 0,5%, fls. 24 a 32. Reafirma seu pleito à compensação, dos valores recolhidos a maior a título de FINSOCIAL, *in verbis*:

"a ) A empresa apresentou no prazo regulamentar a impugnação do auto de infração de fls. 01.



PROCESSO Nº : 10640.002050/93-77  
ACÓRDÃO Nº : 103-18.046

b ) Em meados de dezembro/93 o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional a cobrança do COFINS, sendo portanto devido aquele imposto.

c ) A empresa em suas razões iniciais datada de 08/10/93 item "f" afirmou de resguardar seus direitos preteou (sic) a compensação das importâncias pagas indevidamente a maior no recolhimento do FINSOCIAL (documento anexo).

d ) que a lei 8383/91, em seu artigo 66 permite a compensação das importâncias pagas indevidamente e ou a maior, conforme é o caso do FINSOCIAL.

e ) Que conforme xerox dos DARF'S em anexo, a empresa recolheu a maior o equivalente a 389,05 Ufir's.

Isto posto, requer a V. Excia, a compensação daquelas Ufir's no processo em referência."

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long vertical stroke at the end.

PROCESSO Nº : 10640.002050/93-77  
ACÓRDÃO Nº : 103-18.046

V O T O

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Anoto, de início, que a contribuinte desde a impugnação estabeleceu litígio quanto à constitucionalidade da exigência da COFINS e propugnou pela compensação de parte do débito exigido com valores da contribuição ao FINSOCIAL, que alegou ter recolhido a maior. O pedido de compensação consta especificamente do item "f" da impugnação, fls. 13. Entretanto, a ilustre autoridade julgadora recorrida ignorou tal pleito, deixando de fazer no seu decisório qualquer referência a respeito.

A autoridade julgadora, dentro da sistemática do processo administrativo fiscal da União, se obriga a se manifesta sobre todas as razões de defesa formuladas pelo contribuinte, sob pena de nulidade do julgado, por cerceamento do direito de defesa ou supressão de instância.

Nestas hipóteses, a medida saneadora seria a declaração de nulidade da decisão por parte deste Colegiado e conseqüente devolução dos autos à repartição de origem para proferir nova decisão, enfrentando todos os argumentos da defesa.

Porém, no caso presente, deixo de propor a medida saneadora em virtude da possibilidade de solução da lide favoravelmente ao sujeito passivo, conclusão a que cheguei após detido exame dos autos e atento às disposições do artigo 59, § 3º. do Decreto nº. 70.235/72, redação dada pelo artigo 1º. da Lei nº. 8.748/93, *in verbis*:

"Art. 59 - .....

§ 3º. - Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará e nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta."

Em grau de recurso, a recorrente já não questiona mais a constitucionalidade da COFINS, concordando expressamente com a exigência, sob o argumento de que o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional a sua cobrança, sendo devido tal imposto, fls. 21, item "b".

Assim, o litígio remanescente submetido ao deslinde deste Colegiado restou delimitado exclusivamente quanto à matéria versando sobre a compensação.

Pretende a contribuinte compensar parte da exigência da COFINS com valores de contribuição ao FINSOCIAL que considerou ter recolhido, a maior, indevidamente, em virtude da declaração pelo Supremo Tribunal Federal da inconstitucionalidade das sucessivas majorações da alíquota do FINSOCIAL efetuadas



PROCESSO Nº : 10640.002050/93-77  
ACÓRDÃO Nº : 103-18.046

pelas Lei nº. 7.789/89, de 0,5% para 1%; Lei nº. 7.894/89, de 1% para 1,2%; e Lei nº. 8.147/90, de 1,2% para 2%.

Para comprovar os recolhimentos a maior, juntou aos autos cópias de 27 (vinte e sete) DARF's, fls. 24 a 32, que indicam, no campo 16, alíquotas a partir de 1%. Indicou também o valor de 389,05 UFIR's que pretende ver compensado, porém sem anexar demonstrativo de como se chegou a tal valor.

A compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário prevista no artigo 156, inciso II do Código Tributário Nacional e também prevista em seu artigo 170.

O artigo 66 da Lei nº. 8.383/91, autoriza a compensação e a restituição de pagamentos indevidos, *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 subseqüentes.

§ 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. (Destaquei).

....."

A nova redação dada a esse dispositivo pelo artigo 39 da Lei nº. 9.250/95, na essência, autoriza a compensação e a restituição, *in 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 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 subseqüentes.

§ 1º. (VETADO)

§ 2º. (VETADO) 

PROCESSO Nº : 10640.002050/93-77  
ACÓRDÃO Nº : 103-18.046

§ 3º. (VETADO)

§ 4º. - A partir de 1º. de janeiro de 1996, a **compensação** ou **restituição** será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da **compensação** ou **restituição** e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada." (Destaquei).

O Código tributário Nacional, a respeito do pagamento indevido, em seus artigos 165 a 169, disciplina a restituição. Destaco os artigos 165, 167 e 168, *in verbis*:

"Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º. do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

....."

"Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

....."

"Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

....."



PROCESSO Nº : 10640.002050/93-77  
ACÓRDÃO Nº : 103-18.046

A respeito da compensação, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, no trabalho intitulado "*A compensação dos tributos e a moralidade pública*", na Revista Dialética de Direito Tributário, nº. 8, maio de 1996, página 80, ao comentar as disposições dos artigos 66 da Lei nº. 8.383/91 e 39 da Lei nº. 9.250/95, à luz do artigo 37 da Constituição Federal, preleciona quanto à obrigação de a União devolver o que foi recebido do contribuinte indevidamente, *in verbis*:

.....

E à evidência, em matéria tributária, deveria devolver, de imediato, aquilo que cobrou, indevidamente, para ter autoridade moral no exigir o que legitimamente lhe é devido, passando a ter o direito de punir todos aqueles que não pagassem seus tributos, nos termos da lei.

.....

O citado dispositivo constitucional tem a seguinte redação:

"Art. 37. A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e, também ao seguinte:

.....

Em recente decisão, o Superior Tribunal de Justiça ao julgar o recurso Especial nº.78.294 - AMAPÁ (95 56525-0), admitiu a compensação e reconheceu o direito à compensação de contribuição ao FINSOCIAL com a da COFINS, independentemente de provas, a serem efetuadas posteriormente, sob os fundamentos assim ementados:

"TRIBUTÁRIO. 1. CRÉDITO COMPENSÁVEL E COMPENSAÇÃO. DISTINÇÃO. A compensação demanda *provas e contas*, mas nada impede que, sem estas, se declare que o recolhimento indevido é *compensável*, porque a discussão até esta fase não desborda das questões de direito. 2. FINSOCIAL. A contribuição para o Finsocial é denominação que identifica dois tributos juridicamente diversos: a) o imposto chamado Contribuição para o Finsocial, instituído pelo Decreto-lei nº. 1.940, de 1982; b) a contribuição para o Finsocial instituída pelo artigo 28 da Lei nº. 7.738, de 1989. Uma terceira espécie de Contribuição para o Finsocial foi declarada inconstitucional, *aquela criada pelo artigo 9º. da Lei nº. 7.689, de 1988 (RE 159.764-1)*; os valores recolhidos a esse título são, depois de corrigidos monetariamente desde a data do pagamento, *compensáveis* com

PROCESSO Nº : 10640.002050/93-77  
ACÓRDÃO Nº : 103-18.046

aqueles devidos à conta da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social -Cofins. Recurso especial conhecido, e provido em parte." (Destques do original).

Transcrevo trecho do voto a respeito, da lavra do Exmo. Sr. Ministro ARI PARGENDLER, *in verbis*:

"O efeito disto é que, após a Constituição Federal de 1988, as empresas só estiveram validamente obrigadas a recolher a Contribuição para o Finsocial, sob a forma de imposto prevista no Decreto-lei nº. 1.940, de 1982, *pela alíquota de 0,5%*; os valores excedentes dessa alíquota foram recolhidos indevidamente.

Qual é a natureza dos valores recolhidos indevidamente? Eles não têm a natureza de imposto e nem de contribuição; são valores exigidos indevidamente - esta sua qualificação, independentemente de qual seja o código utilizado para a respectiva arrecadação, mas seu recolhimento se deu como se fossem devidos a título de Contribuição para o Finsocial e, para o efeito de compensação, devem ser considerados assim.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins foi criada em substituição à Contribuição para o Finsocial, com as mesmas características desta. Ambas são da mesma espécie tributária nos termos do artigo 66 da Lei nº. 8.383, de 1991. Agora esta conclusão não vale para a Contribuição Social sobre o Lucro (outro fato gerador), para as Contribuições Previdenciárias (fato gerador diverso), para a Contribuição para o PIS (destinação diferente) e, muito menos, para os impostos.

A compensação, nos tributos lançados por homologação, independem de pedido à Receita Federal. A lei não prevê esse procedimento, que de resto sujeitaria o contribuinte aos recolhimentos dos tributos devidos enquanto a Administração não se manifestasse a respeito. A correção monetária do indébito se dá a partir do recolhimento indevido. A limitação da atualização do crédito frustraria as finalidades da compensação.

Voto, po isso, no sentido de conhecer do recurso especial pela letra "a", e de dar-lhe provimento, em parte, para declarar que os valores excedentes da alíquota de 0,5%, recolhidos como Contribuição para o Finsocial são *compensáveis* com os valores devidos a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; assegurados, evidentemente, à Administração Pública a fiscalização e controle do procedimento efetivo de *compensação*, e invertidos os ônus da sucumbência." (Os destaques são do original).



PROCESSO Nº : 10640.002050/93-77  
ACÓRDÃO Nº : 103-18.046

A jurisprudência administrativa do Primeiro Conselho de Contribuintes, por suas diversas Câmaras, vai se consolidando no sentido de admitir a compensação da contribuição ao FINSOCIAL recolhidas indevidamente, por inconstitucionalidade das majorações das alíquotas, com as da COFINS, até mesmo por economia processual e para evitar os pesados ônus da sucumbência a que, com certeza, a União se submeteria na hipótese de inúteis perlongas judiciais.

Visto que o Poder Judiciário, na espécie, tem decidido reiteradamente a favor do sujeito passivo, admitindo a compensação como a pleiteada nestes autos, insistir em tese contrária à já vencida, em que pese e seja louvável a boa intenção e lícito desejo à guisa de proteger os interesses da Fazenda Nacional, na verdade, nesses casos, tal postura resulta em consideráveis perdas à União em honorários de sucumbência, na maior parte deles bem superiores ao eventual crédito tributário remanescente, face ao reconhecimento da alíquota de 0,5%.

Esta Terceira Câmara, nas hipóteses em que o contribuinte comprova nos autos o seu direito, mediante juntada dos comprovantes de recolhimento e demonstrativo dos valores recolhidos a maior, tem reconhecido o direito à compensação e restituição, conforme o resultado do encontro de contas.

Tem admitido tanto a compensação dos valores exigidos no processo com valores do próprio FINSOCIAL de período anterior ao autuado, comprovadamente recolhidos indevidamente.

Da mesma forma tem reconhecido, à unanimidade de votos, a compensação de valores comprovadamente recolhidos indevidamente, em períodos anteriores à autuação, a título de contribuição ao FINSOCIAL, com os valores autuados a título de COFINS, a exemplo do presente caso.

Ao contrário, quando o contribuinte pleiteia apenas em tese, sem produzir nos autos sequer um começo de prova de seu direito, a posição cautelosa deste Colegiado é no sentido de indeferir o pleito e orientar o contribuinte a comprovar o seu direito e requerer à autoridade fiscal jurisdicionante em processo apartado.

Esta posição embora possa parecer mais conservadora do que a de outras Câmaras, que reconhecem o direito à compensação quando pleiteado em tese a exemplo do julgado do Poder Judiciário acima transcrito, ficando o encontro de contas sob a presidência da autoridade administrativa encarregada da execução do acórdão, em verdade tem o mesmo efeito prático. É que, tanto num como noutro caso, o contribuinte deverá provar o seu direito e demonstrar valores perante a autoridade tributária, porém a posição das demais Câmaras, quiçá mais escorreita, tem o mérito de privilegiar a economia processual.

Não é despiciendo compreender que, ao par do reconhecimento da inconstitucionalidade das majorações das alíquotas da contribuição ao FINSOCIAL, prevalecendo a alíquota de 0,5%, êxito que os contribuintes têm obtido, pacificamente, tanto neste Conselho de Contribuintes como junto ao Poder Judiciário, a consequência lógica e natural é o pedido, quer na via administrativa quer na judicial, de compensação ou de restituição dos valores recolhidos indevidamente. Caso contrário, não teria sentido, mas pouco resultado prático, a infinidade de lides administrativas ou judiciais a respeito do tema.

Volvendo para o caso dos autos, restou evidente que o contribuinte tem direito à compensação solicitada, o que desde já reconheço.



PROCESSO Nº : 10640.002050/93-77  
ACÓRDÃO Nº : 103-18.046

Os dispositivos disciplinadores da compensação e da restituição esculpidos no Código Tributário Nacional, acima transcritos, não foram revogados e se encontram em plena vigência.

O CTN, recepcionado constitucionalmente como Lei Complementar, é de hierarquia superior à das leis ordinárias ou de Medida Provisória.

No caso de dúvidas quanto à aplicação de determinado dispositivo legal, o mesmo deve ser interpretado no bojo do sistema jurídico tributário em que se encerra. A norma legal não pode ser interpretada isoladamente, de modo a produzir resultados que conflitem com a Carta Magna e nem com as de hierarquia maior, tudo com o objetivo de se obter a mais escorreita solução para o litígio submetido ao juízo da autoridade julgadora e apaziguar as partes.

Tratando-se de contribuições da mesma espécie, o pleito da recorrente tem amparo legal, conforme as disposições do artigo 66, da Lei nº 8.383/91 e seus parágrafos.

Se nos termos dessa legislação e daquela do CTN, já referida, a contribuinte tem direito à compensação com imposto ou contribuição de mesma natureza e espécie, a vencer, ou pode optar pelo pedido de restituição, nada obsta que lhe seja reconhecida a compensação pleiteada nestes autos. Seria um contra senso e caracterizaria desigualdade entre as partes, mutuamente devedoras e credoras, a Fazenda Nacional cobrar o lhe é devido, com juros de mora, correção monetária e custosa multa de lançamento de ofício e, ao mesmo tempo obstar ou dificultar a utilização do crédito do contribuinte.

A compensação de valores recolhidos a maior de FINSOCIAL, compensados com recolhimentos devidos da COFINS, não provoca distorção na partilha das receitas tributárias, pois têm a mesma destinação orçamentária.

As parcelas recolhidas a maior a título de COFINS devem ser atualizadas monetariamente, aos mesmos índices utilizados pela Fazenda Nacional na atualização das exigências fiscais, em consonância com a legislação pertinente.

Ainda que os recolhimentos indevidos tenham sido efetuados antes da Lei nº 8.383/91, a despeito de não haver expressa autorização legal para esta atualização, trata-se de restituir integralmente aquilo que foi recolhido a maior, porquanto a sua falta caracteriza uma restituição incompleta. Não se trata de um acréscimo, como os juros moratórios a exigir expressa previsão legal.

Nesse sentido foi a conclusão do Parecer nº AGU/MF - 01/96 (Anexo ao Parecer GQ - 96), publicado no D.O.U., de 18/01/96, seção I, pág. 787 a 790, de lavra da eminente Consultora da União - Dra. Mirtô Fraga, cuja substância está espelhada em sua ementa abaixo transcrita:

**"Mesmo na inexistência de expressa previsão legal, é devida correção monetária de repetição de quantia indevidamente recolhida ou cobrada a título de tributo. A restituição tardia e sem atualização é restituição incompleta e representa enriquecimento ilícito do Fisco. Correção Monetária não constitui um *plus* a exigir expressa previsão legal. É, apenas recomposição do crédito corroído pela inflação. O dever de**

PROCESSO Nº : 10640.002050/93-77  
ACÓRDÃO Nº : 103-18.046

restituir o que se recebeu indevidamente inclui o dever de restituir o valor atualizado. Se a letra fria da lei não cobre tudo o que no seu espírito contém, a interpretação integrativa se impõe como medida de Justiça. Disposições legais anteriores a Lei nº 8.383/91 e princípios superiores do Direito brasileiro autorizam a conclusão no sentido de ser devida a correção na hipótese em exame. A jurisprudência unânime dos Tribunais reconhece, nesse caso, o direito à atualização do valor reclamado. O Poder Judiciário não cria, mas, tão somente aplica o direito vigente. Se tem reconhecido esse direito é porque ele existe." (O destaque é do original).

É oportuno esclarecer que sobre as parcelas de contribuições da COFINS compensadas não incide a multa de lançamento *ex officio* e nem juros de mora, ou seja, a multa de lançamento *ex officio* e os encargos moratórios incidirão apenas sobre eventual parcela devedora remanescente da COFINS, após efetuada a compensação.

Fica a cargo da autoridade administrativa encarregada da execução deste acórdão as providências tendentes a verificar e reconhecer a autenticidade dos documentos de arrecadação aportados pela recorrente, a efetividade dos recolhimentos e outras verificações necessárias à fiel observância do decidido, inclusive a conferência e controles dos valores a serem compensados, eis que se trata de atividade típica da autoridade arrecadadora.

Desta forma, deve ser admitida a compensação das contribuições ora exigidas com os créditos apurados pela autoridade administrativa encarregada da execução deste acórdão, relativamente aos alegados créditos por pagamento a maior ao FINSOCIAL.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para admitir a compensação dos valores recolhidos a maior ao FINSOCIAL com o débito deste processo, cuja atualização monetária deve se reportar à data do efetivo recolhimento efetuado a maior, mesmo que anterior a Lei nº 8.383/91.

Brasília - DF, em 12 de novembro de 1996.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER - RELATOR