



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10882/000.043/95-03
RECURSO Nº. : 06.240
MATÉRIA : COFINS EXS.1989 a 1991
RECORRENTE : SOCIEDADE BRASILEIRA DE EXTRUSÃO E LAMINAÇÃO LTDA.
RECORRIDA : DRJ EM CAMPINAS/SP
SESSÃO DE : 25 de janeiro de 1996
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.660

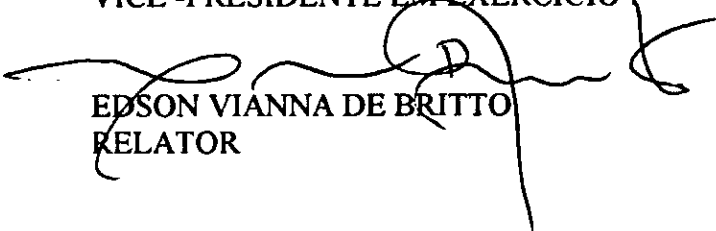
FINSOCIAL - INCONSTITUCIONALIDADE DAS ELEVÇÕES DE SUA ALÍQUOTA. DIREITO DE CRÉDITO. CABIMENTO DE SUA COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS DA PRÓPRIA CONTRIBUIÇÃO, BEM COMO COM DÉBITOS DA COFINS. Os indevidos recolhimentos do Finsocial, a teor do que dispõe o art. 66 da Lei 8383/91, a sua exclusiva conveniência, podem ser compensado com outras contribuições devidas à Seguridade Social.

CORREÇÃO MONETÁRIA - CABIMENTO. Seja em face de o tributo ser uma obrigação de valor; do princípio da moralidade que deve nortear a conduta da administração pública (CF, art. 37); do princípio que repudia o enriquecimento sem causa (aplicável, em matéria tributária, por força do que dispõe o art. 108, III, do CTN); e, por fim, da jurisprudência mansa e pacífica do Poder Judiciário, na restituição/compensação de contribuição paga indevidamente, impõe-se a sua devolução com correção monetária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE BRASILEIRA DE EXTRUSÃO E LAMINAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
VICE -PRESIDENTE EM EXERCÍCIO


EDSON VIANNA DE BRITTO
RELATOR



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.660

FORMALIZADO EM: 23 AGO 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS, ELIANA POLO PEREIRA (SUPLENTE CONVOCADA). Ausente justificadamente, o Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03

ACÓRDÃO Nº. : 107-2.660

RECURSO Nº. : 06.240

RECORRENTE : SOCIEDADE BRASILEIRA DE EXTRUSÃO E LAMINAÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

SOCIEDADE BRASILEIRA DE EXTRUSÃO E LAMINAÇÃO LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho, através de recurso protocolado em 24/05/95 (fls.59/63), da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP (fls. 53/56), de que foi cientificado em 10/05/95 (fls.58).

2. A matéria objeto do presente recurso diz respeito à solicitação de autorização para compensação com os valores devidos a título de COFINS, de importância recolhida, indevidamente, a título de contribuição ao FINSOCIAL, no período de dezembro/89 a março/92, no montante relativo ao excedente da aplicação da alíquota de 0,5%, conforme demonstrativo de fls. 23 e cópias dos DARF referentes aos períodos citados.

3. Em sua petição inicial (protocolizada em 13.01.95), a recorrente alega que:

"O recolhimento indevido foi reconhecido não só pelo Poder Judiciário, por meio de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em Seção Plenária, em 16/12/92, nos autos do RE n 150764-1 Pernambuco (ementa em anexo), que declarou inconstitucionais todos os dispositivos legais que estaceleceram majorações das alíquotas do FINSOCIAL, superiores a 0,5% (meio por cento), como também pela própria Administração, que reconhece que o seu crédito tributário referente à Contribuição ao FINSOCIAL, está restrito àquele que resulta da aplicação da alíquota de 0,5% (meio por cento), nos termos do julgado pelo STF, conforme se verifica por um dos pontos do programa de combate à sonegação, amplamente noticiado pela imprensa.

"No caso do FINSOCIAL, a Receita aceitará o parcelamento do débito calculando-se o tributo à alíquota de 0,5% (meio por cento), sem a sucumbência nos casos de ação judicial"(Gazeta Mercantil de 28.04.93 - pág. 33, doc.j.)

No mesmo sentido, o Boletim da Receita Federal n 4 de 05.05.93 (doc.j.) que estabelece:

"... questões relativas à constitucionalidade das leis, os parcelamentos concedidos, relativos ao FINSOCIAL e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido podem levar em consideração as decisões já proferidas pelo Supremo Tribunal Federal."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.660

4. Aduz, ainda, que “ a compensação entre a contribuição FINSOCIAL com a que foi criada em sua substituição -COFINS - se configura como compensação realizada entre exações da mesma espécie, já que têm a mesma destinação (seguridade social) e o mesmo referencial (o faturamento)”. Requer, por fim, a correção monetária dos valores recolhidos indevidamente, nos termos citados às fls. 03.

5. A autoridade julgadora indeferiu o pedido formulado pela contribuinte, através da decisão de fls. 53/56, cuja ementa esta assim redigida:

“ COMPENSAÇÃO DE VALOR PAGO A TÍTULO DE FINSOCIAL ACIMA DE 0,5% COM DÉBITOS DE COFINS

As decisões sobre FINSOCIAL foram proferidas pelo STF nos recursos extraordinários, significando que as decisões só valem para as partes no processo não abrangendo outros contribuintes.

Não há como deferir a compensação do valor pago a título de FINSOCIAL com débitos de outras contribuições, especialmente COFINS, posto que não demonstrada a liquidez e certeza dos créditos.

Também não poderia tal crédito referente ao FINSOCIAL ser compensado com débitos da nova contribuição instituída pela Lei Complementar n 70/91(Cofins), uma vez que, com a extinção do FINSOCIAL, não pode considerar que essas contribuições sejam da mesma espécie, requisito exigido pelo art. 66 da Lei n 8.383, como sendo essencial para que seja admitida a compensação, pois uma contribuição extinta não se confunde com uma contribuição vigente, mesmo que ambas apresentem a mesma hipótese de incidência (Parecer PGFN/CRJN n 638 de 16 de julho de 1991).

COMPENSAÇÃO INDEFERIDA - MANTÉM-SE A DECISÃO SESIT/DRF OSASCO N 042/95.

6. Em suas razões de decidir, a autoridade julgadora afirma:

“ De início, cabe inteirar que a Nota COSIT n 083/93, contida no Boletim Central Extraordinário n 046 de 06 de maio de 1993, citada pela contribuinte, refere-se tão somente a orientações internas da Secretaria da Receita Federal visando o incremento da arrecadação, possibilitando parcelamentos a título de FINSOCIAL à alíquota de 0,5% “ desde que a declaração de confissão de dívida a ser firmada pelo contribuinte, contenha ressalva expressa quanto à possibilidade de a diferença do débito parcelado vir a ser cobrada com acréscimo, caso o Supremo Tribunal Federal altere o seu entendimento a respeito da matéria, em ação direta de inconstitucionalidade posteriormente apreciada”. Não se tratou, portanto, de reconhecimento da aplicabilidade da alíquota de 0,5% e, tanto assim o é, que aquela orientação foi tornada sem efeito pelo Boletim Central n 145, de 08 de outubro de 1993.

Quanto à alegação que o recolhimento indevido do FINSOCIAL foi reconhecido em decisão definitiva do Plenário do STF, não se tratando, pois



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03
ACORDÃO Nº. : 107-2.660

de decisão judicial proferida em caso isolado, contrapõe-se o fato de a decisão citada ter sido proferida em recurso extraordinário, o que significa que só vale para as partes no processo, não abrangendo outros contribuintes. Em outras palavras: há necessidade de a empresa ser titular de créditos líquidos e certos, ou seja, decisão irrecorrível do STF.

Este é o entendimento que vem sendo expresso pelas cortes judiciais, como p. ex.: o TRF da 1ª R. negou mandado de segurança impetrado contra o juiz que negara liminar em ação cautelar para compensar FINSOCIAL com COFINS dizendo que não pode haver compensação entre FINSOCIAL, pago indevidamente, e COFINS, se não demonstrada a liquidez e certeza dos créditos (MS 93.01.20418-5-DF no DJU de 25.10.93).

E mais: o TRF da 4ª R concedeu segurança à União para impedir a compensação de valores pagos a título de FINSOCIAL, cuja compensação foi concedida pelo juiz de instância singular. O Tribunal afirmou que a compensação da contribuição para o FINSOCIAL paga indevidamente, depende o reconhecimento judicial da inconstitucionalidade caso a caso, não servindo de título para esse efeito os precedentes judiciais que incidentalmente deixaram de aplicar o art. 9 da Lei n 7.689/88 (MS n 9304.04841-9-PR).

Ainda: o STJ decidiu no RMS 4.451-3-SP (DJU de 19.09.94) que a compensação de créditos tributários só é possível com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos. Não comprovada a existência de créditos desta natureza, a pretensão só poderia ser apreciada e decidida na ação de procedimento ordinário.

Relativamente à alegação que o FINSOCIAL e a COFINS são da mesma espécie, registre-se que a PGFN, manifestando-se acerca da compensação de créditos relativos a tributos e a contribuições federais, inclusive previdenciárias, inclusas as quantias correspondentes à TRD, aprovou o Parecer n 638 (DOU de 29.07.93) que, após exaustivo exame da matéria, assim se posicionou quanto ao FINSOCIAL:

“ 48. O Caso da compensação de créditos do FINSOCIAL: A Fazenda Pública Federal tem compreendido, inclusive por força do art. 9 da Lei n 7.689/88, que a exação, “in tela”, foi recepcionada pela Constituição de 1988 (art. 56, ADCT), como contribuição de seguridade social. O fato impositivo do FINSOCIAL é a necessária intervenção ou atividade estatal, sem referibilidade ao obrigado, no plano da seguridade social em geral. De logo constata-se que o crédito líquido e certo do contribuinte em face de pagamento a maior dessa exação não pode ser compensado com débitos posteriores a esse pagamento da contribuição para o Fundo PIS PASEP, já que as hipóteses de incidência não são as mesmas; também não poderia tal crédito referente ao FINSOCIAL ser compensado com débitos da nova contribuição instituída pela Lei Complementar n 70/91 (Cofins), uma vez que, com a extinção do FINSOCIAL, não se pode considerar que essas contribuições sejam da mesma espécie, requisito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.660

exigido pelo art. 66 da Lei n 8.383, como sendo essencial para que sejam admitida a compensação, pois uma contribuição extinta não se confunde com uma contribuição vigente, mesmo que ambas apresentem a mesma hipótese de incidência. Também, evidentemente, o FINSOCIAL não pode ser compensado com impostos, em face da diversidade das hipóteses de incidência; assim, penso que o FINSOCIAL só pode ser compensado com o FINSOCIAL”.

Conclui citado Parecer:

a) a compensação de créditos de tributos e contribuições segue o regime especial de Direito Público. Assim, ela somente pode ser realizada na hipótese de autorização específica de lei e em estrita obediência às condições e às garantias estipuladas por essa lei especial ou por ato regulamentar da autoridade fazendária;

b) o art. 4 do CTN estat’ui que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação. Portanto, deve-se entender que tributos e contribuições da mesma espécie são aqueles que possuem a mesma hipótese de incidência.

Nessa esteira, a Receita Federal definiu, através do Ato Declaratório Normativo n 15, de 30.03.94, que a compensação dos tributos e contribuições federais, nos casos de pagamento indevido ou a maior, só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie, isto é, que tenham o mesmo fato gerador, não podendo o contribuinte compensar créditos relativos a um imposto com débitos de outro imposto; créditos de uma contribuição com débitos de imposto; créditos relativos a uma contribuição com débitos de outra contribuição; nem mesmo crédito de contribuição extinta, como é o caso do FINSOCIAL, com débitos de contribuinte vigente como COFINS.”

No recurso apresentado a este Conselho (fls. 59/63), a requerente reitera as razões apresentadas na petição inicial, aduzindo que este Conselho de Contribuintes já vem orientando seus julgamentos em consonância com a jurisprudência da Suprema Corte.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.660

VOTO

CONSELHEIRO EDSON VIANNA DE BRITO, RELATOR

O recurso foi interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, observado o prazo ali previsto. Assim, presentes os requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Trata-se, no presente caso, de compensação de importâncias relativas à contribuição ao FINSOCIAL, recolhidas indevidamente (montante superior à alíquota de 0,5%) com débitos relativos à COFINS, instituída pela Lei Complementar n 70/91.

Na legislação tributária, o instituto da compensação está previsto no art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, cujo teor é o seguinte:

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

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

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

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

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

Por sua vez, a Instrução Normativa RF nº 67, de 26 de maio de 1992, ao disciplinar a compensação de recolhimento ou pagamento indevido ou a maior, de tributos e contribuições federais administrados pelo então Departamento da Receita Federal - atualmente Secretaria da Receita Federal -, estabeleceu o tratamento a ser observado relativamente aos créditos ou débitos anteriores a 1º de janeiro de 1992.

A utilização deste instituto pressupõe a observância de duas condições:

1ª - que o crédito do sujeito passivo seja líquido e certo, consoante determina o art. 170 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966);



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.660

2ª - que a compensação seja efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

No primeiro caso a liquidez e certeza deve ser reconhecida pela autoridade fiscal competente ou por decisão judicial com trânsito em julgado. Nesse sentido é a orientação contida no item 34 do Parecer PGFN/CRJN nº 638, de 16 de julho de 1993.

No segundo caso, por tributos da mesma espécie deve-se considerar aqueles que possuam o mesmo fato gerador, consoante disposição expressa no art. 4º do CTN, cuja redação é a seguinte:

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

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Em julgados anteriores, manifestei minha posição no sentido de não ser permitida a compensação entre essas contribuições. À época entendia correta a posição manifestada pela Administração Tributária. Todavia, uma reflexão mais profunda da matéria se faz necessária, de forma a avaliar a correção ou não do entendimento por mim manifestado até então, em face de decisões judiciais em sentido contrário, bem como da edição de atos pelo Poder Executivo admitindo, implícita ou explicitamente, a exigência tão somente da parcela da contribuição para o FINSOCIAL não excedente ao percentual de 0,5%.

De fato, o Poder Judiciário (Supremo Tribunal Federal) já se manifestou no sentido de serem as Leis nº 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90 inconstitucionais, na parte em que aumentaram as alíquotas desta contribuição para 1%, 1,2% e 2%, respectivamente. Neste contexto, este Conselho, em reiteradas decisões, vêm se manifestando neste sentido, objetivando poupar a Fazenda Nacional do ônus da sucumbência nos processos judiciais desta natureza.

Não obstante a reiterada manifestação da jurisprudência, o Poder Executivo publicou a Medida Provisória nº 1.244, de 14 de dezembro de 1995 (D.O.U. de 15.12.95), dispondo, em seu art. 17, que:

"Art. 17. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

.....
.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03

ACÓRDÃO Nº. : 107-2.660

III - à contribuição ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme Leis nº 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;
(...) "

No que respeita à compensação, examinando os atos legais pertinentes à matéria, assim como o texto constitucional, na parte relativa às contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social (art. 195, I, da CF), verifica-se serem as mesmas passíveis de compensação entre si, dada a sua natureza e finalidade.

No que respeita ao FINSOCIAL, é cediço que, a partir da edição da Lei nº 7.689/88, sua exigência foi efetuada a título de contribuição social, com o objetivo de financiar a seguridade social, tendo por fundamento o citado art. 195, I, do Texto Constitucional, bem como o art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da citada CF/88.

Em assim sendo, cabível é a compensação de créditos relativos ao FINSOCIAL com débitos relativos à COFINS, contribuição essa criada pela Lei Complementar nº 70/91, com fundamento no art. 195, I da CF/88, com o objetivo de financiar a Seguridade Social.

Cabe lembrar que esta Câmara, ao julgar o recurso nº 05.308, decidiu, pelo Acórdão nº 107.2.585, de 6 de dezembro de 1995, ser cabível a compensação de recolhimentos indevidos do FINSOCIAL com créditos relativos a outras contribuições devidas à Seguridade Social, inclusive quando relativas ao COFINS. Referido acórdão, cujos fundamentos adoto como razões de decidir, de autoria do ilustre Conselheiro Natanael Martins, aborda de forma clara e precisa a matéria objeto deste recurso, inclusive no que respeita à correção monetária aplicável aos valores pagos indevidamente, estando assim redigido:

"DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DO FINSOCIAL

A compensação de tributos, faculdade atribuível pelo Poder Estatal aos contribuintes como forma de extinção de obrigações tributárias, encontra-se disposta no CTN nos seguintes termos:

"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".

Ou seja, no esquema traçado pelo CTN, ou a lei, por si, estipula as condições que em cada caso devem presidir o instituto da compensação, ou defere à autoridade administrativa,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.660

obviamente dentro de parâmetros que balizar, a estipulação das regras que devem presidir a compensação de tributos.

A Lei 8383/91, inegavelmente, já de plano estabeleceu todas as regras que devem presidir o instituto da compensação.

Com efeito, prescreveu o artigo 66 da Lei 8383/91:

"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".

Por outro lado, estabelece ainda o artigo 66 da Lei, na dicção de seu § 4º, às autoridades administrativas, o dever de expedirem instruções necessárias ao cumprimento do que estabeleceu.

Vale dizer, devem as autoridades administrativas, apenas e tão somente, expedir instruções para o fiel cumprimento da lei, jamais para negar ou limitar a sua aplicação.

Assim, em tendo havido pagamento indevido ou a maior de tributos ou contribuições federais, é direito insuprimível dos contribuintes o de poderem se valer do instituto da compensação e é dever inafastável das autoridades administrativas viabilizar a forma de sua execução.

O contribuinte, obviamente, pode e deve se sujeitar às regras ditadas pelas autoridades administrativas, visto que acima de qualquer interesse individual neste caso prevalece o interesse público. Não pode e não deve, contudo, se submeter a regras totalmente descompassadas do direito que a lei, soberanamente, lhe outorgou.

Não sem razão, pois, com a argúcia de sempre, a Exma. Juíza Lúcia Figueiredo, do TRF da 3ª Região, enfrentando a matéria como relatora na Apelação em Mandado de Segurança nº 155.293, escreveu:

"Não se alegue que o contribuinte deva se submeter aos procedimentos determinados pela Receita Federal, sejam eles de qualquer espécie. Se à Administração é dado estabelecer procedimentos internos, exatamente para que todos os contribuintes tenham igual tratamento, não menos verdadeira é a assertiva que, se nem o regulamento, atribuição exclusiva do Presidente da República mercê do artigo 84, IV, da Constituição da República, pode alterar a lei acrescentando ou suprimindo determinadas possibilidades, a Resolução, Instrução, ou o que se chame, atos administrativos subalternos, hierarquicamente inferiores à lei e ao regulamento poderão fazê-lo.

A Receita Federal, órgão da Administração Pública, ao expedir a Instrução Normativa nº 67, de 26.05.92, extrapolou, e completamente sua competência de determinar procedimentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.660

administrativos para boa concretização do desiderato legal, que foi um único, tal seja, possibilitar, desde que houvesse crédito, pudesse o contribuinte cumprir suas obrigações aproveitando-se de créditos porventura existentes e que, além disso, tivessem a mesma natureza tributária.

Parece, então, óbvio que caberia ao Fisco, apenas e tão-somente expedir instruções para possibilitar igual tratamento a todos, tal seja, como já apontado, o mesmo procedimento administrativo de compensação”.

Todavia, não obstante a infeliz redação do § 1º do artigo 66, no sentido de que “a compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie”, penso que não podemos nos limitar à qualificação dos tipos de tributos e contribuições para definirmos quais podem, entre si, ser objeto de compensação, porque então teríamos de admitir, p. ex., ser compensável IRPJ com IPI, ou um determinado tipo de contribuição de intervenção no domínio econômico com qualquer outra. É necessário, pois, que a regra de compensação não se descompasse do sistema de partilha de receitas tributárias estipulado na Constituição, sob pena de se instaurar verdadeira insegurança, já que cada espécie tributária tem um destino e/ou sofre uma determinada partilha.

Vale dizer, pensamos que somente pode ser objeto de compensação entre si, tributos ou contribuições recolhidos a um mesmo sujeito (destinatário legal do tributo/contribuição arrecadado) e que sofram idêntico critério de partilha, de sorte a não inviabilizar, como dito, a partilha da arrecadação tributária constitucionalmente estabelecida.

O requisito estipulado pela Lei nº 8383/91 obriga que a compensação do que foi indevidamente recolhido seja procedida, em períodos subsequentes, com contribuições da mesma espécie.

Três são as espécies de contribuições previstas pela Constituição inaugurada em 05.10.188, a saber:

- (i) contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149 da CF/88, primeira parte);
- (ii) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (art. 149 da CF/88, segunda parte);
- (iii) contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social (art. 195 da CF/88).

A existência das três espécies referidas foi apontada pela doutrina de Ives Gandra da Silva Martins:

“Só há, pois, um único tipo de contribuição social regulado pelos arts. 149, 154, I e 195.

As outras duas espécies (intervenção no domínio econômico e interesse das categorias sociais ou econômicas) só se justificam na medida em que o capítulo da ordem econômica ou social o permita”. (grifamos) (“in Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, Tomo I, Ed. Saraiva, 1990, pgs. 133 e 134).

Então, todas as contribuições previstas no inciso I, do art. 195, da CF, anteriormente citado, são passíveis de compensação entre si, à medida que são elas pagas pelo mesmo sujeito passivo a um mesmo sujeito ativo (destinatário legal da contribuição arrecadada) e pertencentes



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.660

que são à mesma espécie de contribuições, ainda que eventualmente a arrecadação e fiscalização sejam atribuídas a diferentes órgãos.

Parece-nos, pois, ser direito da Recorrente, que recolheu a inconstitucional contribuição ao Finsocial, de compensar, à sua exclusiva conveniência, os pagamentos indevidos com subseqüentes incidências de contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social.

Isto porque, registre-se de início, ainda que a natureza jurídica dessa exação em tese se configurasse como a de um imposto residual, é certo que o tributo foi recolhido, por designio de lei, aos cofres da seguridade social, já que cobrado e arrecadado a título de contribuição social, como assim também a esse título cobrou-se e arrecadou-se o Finsocial mantido no art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da CF/88.

Logo, por lógica (critério que deve nortear a interpretação e aplicação do direito), seria incompreensível compensar valores destinados a um órgão, com valores destinados a outro órgão, notadamente se se têm presentes os critérios que presidem a repartição das receitas tributárias (confira-se, a propósito, os artigos 157 a 162 da CF/88).

Na verdade, a declaração de inconstitucionalidade do Finsocial somente prova que algo foi pago indevidamente. Ainda que o Finsocial, na feição que lhe emprestava a Constituição anterior, tivesse a natureza jurídica de imposto residual, por certo que a declaração de inconstitucionalidade das elevações de sua alíquota a rigor não permite digressão dessa natureza.

Deveras, o Finsocial, declarado inconstitucional justamente porque não se ajustou aos ditames constitucionais, representa, apenas e tão somente, algo que foi pago indevidamente aos cofres da seguridade social, não havendo como, sob essa perspectiva, qualificá-lo nesta ou naquela natureza jurídica. É simplesmente algo, repita-se, que por não se ajustar ao direito posto, foi pago indevidamente.

Assim sendo, partindo-se do pressuposto absoluto que o legislador, na letra e no espírito da lei, procurou atribuir ao contribuinte o direito de compensar, perante o mesmo sujeito ativo (em obediência, até, aos critérios de repartição das receitas tributárias, que doutra forma seriam prejudicados), os valores pagos indevidamente, forçoso convir que o Finsocial pago indevidamente pode e deve ser compensado com outras contribuições devidas à seguridade social.

Mas, ainda que o Finsocial, ao tempo da velha Constituição, realmente tenha tido a natureza de imposto residual, como assim proclamou a Suprema Corte (RE 103.778, RTJ 116/1.138), a luz da Constituição Federal de 1988, por expressa previsão legal (art. 56 do ADCT), tendo sido destinado como receita de seguridade social, ainda que em caráter provisório, contribuição social é, já que a natureza jurídica das contribuições sociais completa-se com a destinação que se dá ao produto arrecadado, como bem assinalou Luciano Amaro, "verbis":

"... O que importa sublinhar é que a Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua destinação, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar (ou financiar) a atuação da União (ou dos demais entes políticos, na específica situação prevista no parágrafo único do art. 149 no setor da ordem social)" (RDT 55/267).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.660

No mesmo diapasão, vale a pena citar a lição de Hugo de Brito Machado, Juiz do Tribunal Federal da 5ª Região e Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará:

"Da mesma espécie das contribuições indevidamente pagas, no caso, são todas as contribuições para a seguridade social. Tributo da mesma espécie, no art. 66 da Lei 8383/91, é tributo cuja receita tem a mesma destinação orçamentária. Compensação de tributo com destinação orçamentária diferente implicaria evidente e inadmissível distorção dessa destinação". (Repertório IOB de Jurisprudência nº 18/93, pg. 362).

Misabel Abreu Machado Derzi, não destoando de Luciano Amaro e Hugo de Brito, em brilhante parecer, pontifica:

"Já as contribuições, ainda que se assemelhem profundamente a impostos, como no caso daquelas destinadas ao Finsocial, a partir da Constituição de 1988, não tem mais a destinação como mero motivo que induziu o legislador a produzir a norma. A destinação funda, na Constituição, a regra de competência da União, seu conteúdo e limites, submetendo as contribuições a um regime constitucional especial..."

Ora, o art. 51 do ADCT não alterou a hipótese de incidência, a base de cálculo, a sujeição passiva ou as alíquotas de contribuições...

Mas o art. 56 do ADCT trouxe uma única e fundamental modificação...

...
A equiparação constitucional de tal tributo a uma contribuição social, para o custeio da seguridade social" (RDT 55/208 e 213/214).

Também Geraldo Ataliba, citado pelo Ministro Celso de Mello no voto que proferiu no julgamento do "leader case" relativo ao Finsocial, (cuja ementa a seguir se transcreverá), comunga a mesma opinião, como se verifica na transcrição de passagem de seu parecer:

"A destinação do Finsocial à Seguridade Social dar-se-ia por um prazo certo, "até que" houvesse lei disciplinando o artigo 195 da Constituição Federal"

Significativa, por outro lado, é a ementa do "leader case" relativa ao Finsocial, Redator para Acórdão o Ministro Celso Mello:

"Contribuição Social - Parâmetros - Normas de Regência - Finsocial - Balizamento Temporal... Em norma de natureza constitucional transitória, emprestou-se ao Finsocial característica de contribuição, jungindo-se a imperatividade das regras insertas no Decreto-lei nº 1940/82..."

E o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recentíssimo RE 141.715-PE, cuja ementa a seguir se transcreverá, espancando as dúvidas até então ainda existentes quanto a natureza jurídica do Finsocial no Sistema Constitucional Tributário inaugurado pela Constituição Federal de 1988, nas palavras do eminente Relator Ministro Moreira Alves, assentou, em caráter definitivo, que o Finsocial, no novel ordenamento jurídico, assumiu a feição de contribuição da seguridade social:

"EMENTA: - Imunidade tributária. Contribuições para o financiamento da seguridade social. Sua natureza jurídica."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.660

- Sendo as contribuições para o FINSOCIAL modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto, segundo o entendimento desta Corte em face do sistema tributário da atual Constituição, não estão elas abrangidas pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", dessa Carta Magna, porquanto tal imunidade só diz respeito a impostos.

Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido.

Recurso extraordinário conhecido e provido". (DJ, Seq. 1, 25.08.95, pg. 26031).

A Corte Suprema, novamente provocada nos autos do precitado RE por intermédio de Embargos de Divergência, agora nas palavras do Ministro Mauricio Correa, negando provimento aos Embargos e reiterando a decisão anteriormente proferida, de forma eloquente proclamou:

"A Primeira Turma deste Tribunal conheceu e proveu o recurso extraordinário da União Federal ao fundamento de que, "sendo as contribuições para o FINSOCIAL modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto, segundo o entendimento desta Corte em face do sistema tributário da atual Constituição, não estão elas abrangidas pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", dessa Carta Magna, porquanto tal imunidade só diz respeito a impostos".

Sustenta a embargante que este entendimento diverge do acórdão proferido por esta Corte, por ocasião do julgamento do RE nº 109.484-PR (RTJ 127/1067-1070), ...

... o paradigma invocado desserve para fundamentar a pretensão. Naquele recurso extraordinário, julgado em face da EC-01/69, foi reconhecida a natureza tributária do FINSOCIAL, neste, na esteira do entendimento deste Tribunal Pleno ante os novos princípios constitucionais, o FINSOCIAL é modalidade das contribuições para o financiamento da seguridade social que não se enquadra na de imposto. Eis porque é inespecífico e incapaz de demonstrar a divergência suscitada.

Ante o exposto, com base no art. 21, § 1º, e 335 do RISTF, não admitido os embargos. (DJ, Seq. 1, 18.10.95, pg. 3480"

É inarredável, pois, a conclusão de o Finsocial tratar-se de contribuição destinada à seguridade social e, como tal, de possuir, a partir da Constituição de 1988, essa específica natureza jurídica.

Por todo exposto, não concordamos com a conclusão formulada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, exarada no Parecer PGF/CRJN nº 638/93, que concluiu, "em razão do disposto no artigo 4º do CTN, que tributos e contribuições da mesma espécie são aqueles que possuem à mesma hipótese de incidência". Não obstante, em relação à COFINS, a compensação é inquestionável, dado tratar-se de contribuição da mesmíssima espécie do extinto Finsocial, constituindo-se, em verdade, seu verdadeiro sucedâneo, já que possui hipótese de incidência idêntica à da extinta contribuição.

Consequentemente, com a devida vênia, parece-nos totalmente infundado o AD(N) COSIT nº 15/91, que veda a possibilidade de compensação de créditos do extinto Finsocial com débitos da COFINS.

DO DIREITO À CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS DE FINSOCIAL DESDE OS INDEVIDOS PAGAMENTOS

Insurgindo-se contra a regra da IN 67/92 que somente admitiu, na compensação de tributos, sua atualização monetária a partir de janeiro de 1992, a recorrente pleiteia correção monetária desde os indevidos pagamentos feitos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.660

Pelo que se constata da planilha de cálculo apresentada (fls. 43), a Recorrente atualizou os pagamentos indevidos até fevereiro de 1991, pela variação do BTNF e, de fevereiro a dezembro de 1991, pela variação do FAP. Constata-se, outrossim, que, não obstante os recolhimentos dos meses de julho a dezembro de 1990 tenham se verificado sempre em meados de cada mês, a conversão em quantidade de BTNF e, conseqüentemente, de UFIR, se fez pelo valor do Bônus do 1º dia do mês de referência.

A atualização monetária pretendida é justa e devida.

Com efeito, com a indexação geral promovida no pagamento de tributos pela Lei 7799/89, a obrigação tributária passou a ser obrigação de valor (em contraposição à obrigação de dinheiro), à medida em que passou a ser calculada em termos de moeda constante (desconsiderando-se, apenas, os curtos períodos dos fracassados planos econômicos).

Logo, na restituição/compensação do "quantum" pago indevidamente, é imperioso que se devolva coisa equivalente, isto é, a obrigação de valor recebida indevidamente.

Nessa perspectiva, decorre da própria lei, portanto, a necessidade de se restituir/compensar o tributo pago indevidamente com a devida atualização monetária.

Mas, mesmo que o tributo em questão não se representasse em obrigação de valor, ainda assim a sua devolução/compensação com atualização monetária se faria devido, seja em face do princípio da moralidade que norteia a conduta da administração pública (CF, art. 37), seja em face do princípio que repudia o enriquecimento ilícito (aplicável por força do que dispõe o art. 108, III, do CTN), seja, por fim, em face da jurisprudência mansa e pacífica de nossos Tribunais.

Deveras, é assente que a correção monetária não representa acréscimo de valor mas, como ensina Amílcar de Araújo Falcão (in "A inflação e Suas Consequências Sobre a Ordem Jurídica, RDP, nº 1, 54/63), tão somente "a técnica pelo direito consagrada de traduzirem-se em termos de idêntico poder aquisitivo quantias ou valores que, fixados pro tempore, se apresentam expressos em moeda sujeita à depreciação". Por esse motivo, nossos tribunais, há muito, entendem a correção monetária como obrigatória na ação de repetição de indébito.

Nesse sentido, importante destacar a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do RE 89.791-RJ (RTJ 96/781):

"Trata-se de mera alteração nominal e não real do valor ajustado. Mera substituição de desfalque do valor, e não acréscimo de valor" (transcrição parcial do relatório).

O Supremo Tribunal Federal, em diversas ocasiões, manifestou-se no mesmo sentido. Dentre os precedentes destaca-se o Recurso Extraordinário 84.350-SP, Relator Min. Leidão de Abreu, assim ementado:

"Correção monetária na repetição de indébito fiscal. É devida, seja por via de interpretação extensiva, seja por aplicação analógica (CTN, art. 108 I) quando prevista em lei para o caso em que o contribuinte, ao invés de pagar para repetir, deposita para discutir".

Também deve ser considerada, por aplicável à espécie, a Súmula 562 do S.T.F. assim ementada:

"Na indenização de danos materiais decorrentes de ato ilícito cabe a atualização de seu valor,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.660

utilizando-se, para esse fim, dentre outros critérios, dos índices de correção monetária".

Mais especificamente, sobre a incidência da atualização monetária nas restituições de tributos, desde os recolhimentos indevidos, importante levar em conta a determinação da Súmula 46 do antigo Tribunal Federal de Recursos:

"Nos casos de devolução do depósito efetuado em garantia de instância e de repetição do indébito tributário, a correção monetária é calculada desde a data do depósito ou do pagamento indevido e incide até o efetivo recebimento da importância reclamada"

Também o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se nesse sentido:

"A correção monetária, como mera atualização de valores defasados pela corrosão da moeda em regime de economia inflacionário, constitui imperativo não só econômico e jurídico, mas também ético" (Resp. 803-BA - 4a. Turma do STJ, "in" DJU de 20.11.89, pg. 17.296, transcrição parcial do voto do Min. Sálvio de Figueiredo).

Ou seja, como já tivemos a oportunidade de afirmar em estudo que fizemos sobre a matéria, (A Indexação Monetária nas Questões Tributárias, Curso de Direito Tributário, vol. 1, Edições CEJUP), em que mostramos o longo e tortuoso caminho porque passou a Doutrina e o Poder Judiciário em matéria de indexação,

"... a jurisprudência que vem se formando sobre a matéria, fruto evidente do ambiente inflacionário em que vivemos, enterrando de vez o vetusto princípio nominalista, vem estendendo a correção monetária a toda e qualquer prestação judiciária, não no sentido de vê-la como um preceito condenatório, mas, tão somente, como sendo o único meio de resguardo da integral satisfação do crédito".

Assim, na escorrecia visão do Poder Judiciário, a necessidade de se estabelecer a real atualização monetária de valores, sobretudo se o devedor é o Estado, é imperativo ético-jurídico e decorre da aplicação literal do princípio constitucional que prega a moralidade deste nas relações com seus administrados (CF, art. 37).

Portanto, a restituição/compensação do Finsocial social pago indevidamente, com atualização monetária, é medida que se faz imperiosa, devendo-se adotar, para efeitos de atualização, a correção calculada com base na variação do BTNf e, a partir de fev/91, até a criação do valor da primeira UFIR 31.12.91, pelo INPC (noutras palavras pela variação do FAP), indexador oficial que após o Plano Collor remanesceu, atualizando-se o "quantum" apurado, a partir daí, em UFIR.

A conversão dos valores em quantidades de BTNf's, entretanto, deve ser feita pelo valor do título vigente no momento de cada pagamento efetuado e não o de data anterior, como se constata no demonstrativo elaborado (fls. 43).

Nem se diga que esta Corte de Julgamento estaria funcionando como legislador positivo (vale dizer, criando regras inexistentes no ordenamento jurídico) ou fazendo as vezes do Poder Judiciário, deferindo pleito de atualização monetária impossível de ser conhecido na esfera administrativa.

Isto porque, o Conselho de Contribuintes, por expressa previsão legal (Lei 8748/93, art. 3º, II) é competente para julgar recursos relativos a processos de restituição (logo também de compensação) de impostos e contribuições. E, na medida que o deferimento da correção monetária na restituição, não representa, como visto, imposição de penalidade, mas mero expediente de resguardo do valor da obrigação objeto de repetição/compensação, sua concessão por este Conselho encontra-se suportada



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.660

dentro da competência que a lei lhe outorgou.

Note-se que a concessão de correção monetária inclusive durante o período de fevereiro a dezembro de 1991 decorre do fato de que também nesse período houve inflação e isto é fato notório. O critério de indexação estipulado para esse período é justo e absolutamente correto, na medida em que se espelhou no mesmo critério utilizado pelo legislador para efeitos de correção monetária de balanço (Lei 8200/91), bem como nos critérios utilizados na criação do valor da primeira UFIR, em evidente reconhecimento da inflação verificada naquele período e dos índices utilizáveis.

DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ART. 138 DO CTN

A alusão ao artigo 138 do CTN, utilizado pela Recorrente para justificar a não incidência de multa sobre as parcelas do Finsocial não recolhidas relativas aos meses de janeiro a outubro de 1991, ora objeto de pagamento via compensação que pleiteou, a rigor é desnecessária, já que o direito de compensação pode e deve ser formulado, ainda que após a ação fiscal.

Vale dizer, havendo crédito tributário a seu favor, o contribuinte pode, a qualquer tempo e hora, observada a sistemática do art. 66 da Lei 8383/91, compensá-lo com débitos que houver. E, até o montante do crédito que houver, o contribuinte, por força do instituto da compensação, não é devedor da Fazenda Nacional, não podendo, destarte, nessa situação, ser considerado em mora.

Logo, no caso em questão, em que o montante de créditos do Finsocial é superior ao montante de débitos (levando-se em consideração a planilha de cálculos apresentada pela Recorrente às fls. 43), não há que se falar em imputação de juros de mora pela simples e boa razão, repita-se, dessa ter inexistido. Pela mesma razão, também é incabível a imposição de penalidades, que para sua aplicação também pressupõe a mora do contribuinte.

O procedimento correto, portanto, é o de calcular o montante do crédito e o do débito em termos de moeda constante, compensando-os até o seu esgotamento. Remanescendo, como de fato remanescerá, a favor da Recorrente, crédito de Finsocial, o excedente terá o destino requerido.

Concluindo, a Recorrente tem o direito de compensar parte do crédito do Finsocial a que faz jus com débitos dessa mesma contribuição ainda em aberto, sendo incabível, entretanto, a imputação de juros a favor da Fazenda Pública, dado que o montante de crédito suplanta o do débito, não tendo havido, pois, a configuração da mora.

Note-se que este Colegiado, ao assegurar o direito de compensação formulado pela Recorrente, cumpre o seu mister, não usurpando ou limitando o poder das autoridades administrativas de fiscalização e de arrecadação.

Pelo contrário, nas palavras da eminente Juíza Lúcia Figueiredo,

"não se pense que este Tribunal ao permitir a compensação esteja atribuindo ao contribuinte a "homologação" de seu pagamento, tal seja, declarar a extinção do crédito tributário, que, parece-me, seja uma preocupação de Juízes. Isso, certamente, ao cabo do procedimento de compensação caberá ao Fisco.

Ao se permitir o procedimento de compensação estar-se-á, apenas e tão-somente, possibilitando que a lei seja cumprida, é dizer, permitir que direito diretamente outorgado pela lei, única capaz de obrigar, não seja restringido, e, em algumas hipóteses, até mesmo extinto, por instrumento menor, que deverá, nos termos constitucionais, estar absolutamente jungido à lei". (Apelação em MS nº 155.293)."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10882.000.043/95-03
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.660

Isto posto, conheço do recurso, por tempestivo e apresentado na forma da lei, e, quanto ao mérito, voto no sentido de dar provimento ao recurso, reconhecendo à recorrente o direito de: a) compensar os créditos relativos ao FINSOCIAL com débitos da COFINS; e b) atualizar referidos créditos, desde a data do seu pagamento indevido, pela variação do BTNF, do FAP(INPC) e, a partir de janeiro de 1992, pela variação da UFIR.

Sala das Sessões-DF, em 25 de janeiro de 1996



EDSON VIANNA DE BRITO - Relator