

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10950.000640/93-99
RECURSO Nº : 01.859
MATÉRIA : COFINS - Exs.: 1992
RECORRENTE : J. C. FERNANDES & CIA. LTDA.
RECORRIDA : DRF em MARINGÁ - PR
SESSÃO DE : 12 de novembro de 1996
ACÓRDÃO Nº : 103-18.029

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR - Não há de se pretender discutir em preliminares questão de mérito, como se a lei foi correta ou incorretamente aplicada ao caso concreto.

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 parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por J. C. FERNANDES & CIA. 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 : 02 JAN 1997

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 Luís de Salles Freire



RECURSO Nº : 01.859
RECORRENTE : J. C. FERNANDES & CIA. LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 07, exigindo-lhe o crédito tributário referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, relativa ao período de abril/92 a dezembro/92, por falta ou insuficiência de recolhimento, no valor total equivalente a 25.990,75 UFIR.

Após obter prorrogação de prazo, tempestivamente, a autuada impugnou a exigência, alegando, em síntese:

a) - DA PRELIMINAR

- pede a nulidade do feito, porque a exação padece de vício de inconstitucionalidade, por não se tratar de uma Contribuição para a Seguridade Social, pois não tem como sujeito ativo a autarquia previdenciária e sim, a União Federal, por ferir o princípio da não cumulatividade e, ainda, ter o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo do PIS, e que a sua cobrança no exercício de 1.992, fere o princípio da anualidade inserto no art. 150, III, "b" da Constituição Federal;

b) - DO MÉRITO

- que deixou de recolher a COFINS, objeto do presente lançamento, não só por sua manifesta inconstitucionalidade, mas, também, por ser credor perante a Fazenda Pública Federal, referente a recolhimentos do FINSOCIAL a maior em períodos anteriores, excedente ao percentual de 0,5%, quadro demonstrativo anexo, fls. 18;

- que antes de proceder a qualquer lançamento, o fisco ao menos deveria considerar tal crédito, procedendo à compensação com o eventual débito levantado, o que não foi feito;

- requer a devida compensação desses tributos que têm a mesma natureza, na forma da lei, caso subsista a presente exação;

- finalizando pede o acolhimento da preliminar argüida e/ou, se vencida a mesma, no mérito, seja julgado improcedente o feito.

Estabelecido o litígio foi proferida a decisão de primeira instância, julgando procedente a ação fiscal, sob o fundamento de que, descabe a análise da constitucionalidade ou não das Leis na fase administrativa, mas tão somente o cumprimento das mesmas. A competência para apreciar a constitucionalidade das leis é reservada ao Poder Judiciário e que a decisão do STF, contraria a elevação da alíquota para cobrança do Finsocial, aplica-se somente à parte envolvida naquele processo (Dec. 73.529/74).



Intimada da Decisão em 24.11.93, tempestivamente, a contribuinte interpôs o recurso de fls. 28/31, em 22.12.93, reiterando todos os termos da peça impugnatória, inclusive quanto à preliminar argüida, de nulidade na instância singular, argumentando que a mesma sequer foi examinada pela autoridade julgadora *a quo* .

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a trailing line.

V O T O

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Quanto à repetição dos argumentos de defesa, mediante ratificação do inteiro teor das preliminares de nulidade argüida na instância singular, por entender que elas sequer foram examinadas pela autoridade julgadora "a quo", não procede.

Na peça impugnatória as alegações apresentadas não se revestem, tecnicamente, de natureza preliminar, mas sim dizem respeito ao mérito, visto que o inconformismo da recorrente está estampado na constitucionalidade ou não da lei que instituiu a exigência em comento.

A matéria apontada como preliminar, foi devidamente analisada no item 5.2 da decisão recorrida, fls. 23, como matéria de mérito e não de preliminar. Não se pode exigir que a autoridade julgadora se alongue em considerações apenas para repetir o que de forma concisa pode se expor.

De outra parte, resta claro que saber se o direito foi bem ou mal aplicado aos fatos descritos é matéria que atine com o mérito. Se o dispositivo que deu fundamentação à exigência é ou não constitucional, não é matéria a ser albergada em preliminar, mas sim, de mérito.

Por oportuno, é de se esclarecer que as causas de nulidades no processo administrativos estão elencadas no artigo 59, incisos I e II do Decreto nº 70.235, de 06.03.72, com as modificações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 09.12.93.

Rejeito, pois, as preliminares suscitadas.

As autoridades administrativas não possuem competência para apreciação da constitucionalidade das leis, por absoluta falta de previsão legal, atribuição, no Direito Pátrio, reservada ao Poder Judiciário.

Neste sentido já se manifestou o Supremo Tribunal Federal, por ocasião da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 01-01-DF, declarando a constitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91, convalidando a cobrança da COFINS.

A recorrente, em seu recurso, não coloca nenhuma objeção propriamente à acusação fiscal de falta de recolhimento. Alinhavou apenas questões de direito, reportando-se à jurisprudência relativa a outro tributo - a contribuição para o FINSOCIAL - cujos créditos que diz possuir perante a Fazenda Pública Federal, relativamente a recolhimentos a maior, pretende ver compensado com a exação ora questionada.



Pretende a contribuinte compensar a 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 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 efetuar a pretendida compensação instruiu sua impugnação com o demonstrativo de valores que teria recolhido indevidamente a título de FINSOCIAL, fls. 18 dos autos, porém não anexou os respectivos comprovantes de recolhimento, DARF's, o qual indica o valor de 14.288,89 UFIR's que pretende ver compensado.

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)

§ 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;

....."

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 - AMAZONAS (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 aqueles devidos à conta da Contribuição para o Financiamento da

Seguridade Social -Cofins. Recurso especial conhecido, e provido em parte." (Destaques 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, por 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).

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 à 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 Câmara, quiçá mais escorreita, tem o mérito de privilegiar a economia processual.

Não é despidendo 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.

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.

Mas esta compensação não se processa da forma como pleiteada pela recorrente, haja vista que, o demonstrativo trazidos aos autos (doc. de fls. 18), não refletem, por si só, a liquidez e a certeza dos seus supostos créditos, por pagamentos efetuados a maior. É preciso, ir além, demonstrar a base de cálculo, alíquota aplicada, montante apurado, as importâncias efetivamente pagas e, nesse passo não compete a este Conselho, analisar e reconhecer as importâncias reclamadas como pagas a maior.

As parcelas recolhidas a maior a título de FINSOCIAL 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 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, solicitados à recorrente para execução do acórdão, que vierem a ser aportados aos autos, 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 e comprovados pela autoridade administrativa encarregada da execução deste acórdão, relativamente aos alegados créditos por pagamento a maior ao FINSOCIAL, observando-se em relação aos mesmos a fluência do lustro decadencial, contado entre a data do efetivo pagamento e a data da formalização da exigência da COFINS consignada no auto de infração, face às disposições do artigo 168 do C.T.N..

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.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - RELATOR.