

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

---

<b>Processo n°</b>	11516.000096/2004-54
<b>Recurso n°</b>	142.337 Voluntário
<b>Matéria</b>	COFINS
<b>Acórdão n°</b>	103-22.978
<b>Sessão de</b>	25 de abril de 2007
<b>Recorrente</b>	PLANSUL PLANEJAMENTO E CONSULTORIA LTDA.
<b>Recorrida</b>	3ª TURMA/DRJ/FLORIANÓPOLIS-SC

---

RECEITA BRUTA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXCLUSÃO DE SALÁRIOS DE EMPREGADOS. Em regra, a receita bruta própria da prestadora de serviços corresponde ao preço contratado, incluindo-se aí todos os custos e despesas necessários à realização do serviço. Descabe excluir os salários dos empregados para fins de determinação da receita bruta.

COFINS. BASE DE CÁLCULO AMPLIADA SEGUNDO O ART. 3º, § 1º, DA LEI 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. O STF declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo do PIS e da Cofins por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PLANSUL PLANEJAMENTO E CONSULTORIA LTDA.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reconhecer o direito à compensação das parcelas de contribuição recolhidas a maior referente aos meses de outubro e novembro de 2000 e excluir da tributação as importâncias au tuadas a título de "outras receitas", vencido o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que negou provimento e apresentará declaração de voto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



CANDIDO RODRIGUES NEUBER

Presidente



ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA

Relator

FORMALIZADO EM: 06 JUL 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Márcio Machado Caldeira, Leonardo de Andrade Couto, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento.



## Relatório

PLANSUL PLANEJAMENTO E CONSULTORIA LTDA opõe recurso voluntário contra o Acórdão n.º 07-8.647/2006 (fls. 264) da 3ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO DE FLORIANÓPOLIS-SC.

O contexto do lançamento recebeu o seguinte relato na decisão recorrida: ✓

“Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração (fls.76/80) o qual lhe exige a importância de **R\$ 35.697,47**, a título de Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social – **COFINS**, correspondente a fatos geradores mensais ocorridos nos anos de 2000, 2002 e 2003, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora à época do pagamento. ✓

Nos termos do Auto (fl.79) tem-se que a autuação se deu em razão da falta de pagamento da contribuição, como evidenciado pela confrontação entre os valores declarados e os valores apurados pela contribuinte em sua escrituração fiscal e contábil, no âmbito do procedimento de **verificações obrigatórias**. ✓

Destaque-se do **Termo Fiscal** (fl.40): ✓

*Com relação ao período de janeiro de 2000 a setembro de 2003, foram encontradas diferenças entre os valores registrados na contabilidade e os declarados ou recolhidos, conforme planilhas de fls.29 a 36, no Processo Administrativo n.º 11516.000097/2004-07 para o PIS, e fls. 23 a 30, Processo Administrativo n.º 11516.000097/2004-07 para a COFINS. Os créditos tributários estão sendo exigidos de ofício, por autos de infração formalizados nos processos administrativos citados.*

(...)” (destaques do original)

Num primeiro julgamento a DRJ proferiu o Acórdão n.º 4.165/2004 (fls. 172), declarado nulo pelo Acórdão n.º 103-22.269/2006 (fls. 257), desta Câmara, por cerceamento de direito de defesa, haja vista a negativa de apreciação de aditamento à impugnação conforme fundamentação dada na Resolução DRJ/FNS n.º 0016/2004 (fls. 171). ✓

Com a decretação da nulidade da primeira decisão, o órgão julgador de primeiro grau expediu novo acórdão, alvo do presente recurso, julgando procedente o lançamento, com a seguinte ementa: ✓

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins ✓

Data do fato gerador: 31/03/2000, 31/07/2002, 31/08/2002, 31/12/2002, 28/02/2003, 31/03/2003, 30/04/2003, 31/05/2003 ✓



Ementa: Diferenças entre os valores escriturados e os declarados/pagos. Falta de Recolhimento. Lançamento de Ofício.

Constatada a falta de recolhimento de contribuição apurada a partir dos registros mantidos pela contribuinte, mas não declarada/paga, legítimo é o lançamento de ofício.

Locação de Mão-de-Obra Temporária. Valor Tributável.

Sendo a atuada responsável pelo vínculo empregatício com o trabalhador, cuja mão-de-obra é locada a outras empresas, todos os valores recebidos para a satisfação das obrigações contraídas com a contratação de pessoal (taxa de serviços, e encargos previdenciários e trabalhistas) integram a receita bruta e, portanto, integram a base imponible, vez que não se trata de mera prestação de serviços de intermediação.”

Ciência do acórdão à interessada em 18/10/2006, fls. 277.

No recurso voluntário, fls. 278, expedido por via postal (“sedex”) em 14/11/2006, fls. 294/296, a atuada aponta erro material na determinação dos valores devidos em função de recolhimentos a maior desconsiderados pelo fisco para fins de compensação, requer aplicação do entendimento do STF acerca da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98 e afirma que a sua receita corresponde apenas a uma taxa de administração proveniente de sessão de mão-de-obra e não ao total recebido, que engloba valores repassados a terceiros.

Contesta a taxa Selic como juros de mora.

Ao final, requer seja baixado o processo em diligência, na eventual hipótese de se entender necessária a realização de outras averiguações, até mesmo trabalho pericial, para afastamento das “dúvidas e incorreções decorrentes do impreciso auto de infração”.

Despacho do órgão preparador informa existência de arrolamento, fls. 307.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade.

O requerimento para realização de diligência ou perícia deve ser rejeitado, uma vez que o processo se encontra suficientemente instruído para o julgamento.

A questão acerca da identificação dos valores que constituem receitas da recorrente já foi enfrentada no julgamento do recurso voluntário n.º 142336, da mesma empresa, resultante no Acórdão n.º 103-22.974/2007, restando assim resumido o entendimento do colegiado:

“RECEITA BRUTA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXCLUSÃO DE SALÁRIOS DE EMPREGADOS. Em regra, a receita bruta própria da prestadora de serviços corresponde ao preço contratado, incluindo-se aí todos os custos e despesas necessários à realização do serviço. Descabe excluir os salários dos empregados para fins de determinação da receita bruta.”

Assegura a recorrente que a fiscalização só computou os meses nos quais foram identificados pagamentos a menor, desconsiderando aqueles em que identificou créditos a compensar em função de valores excedentes aos apurados, no caso, os períodos julho, outubro e novembro de 2000, janeiro de 2001, janeiro de 2002, e janeiro, junho, julho, agosto e setembro de 2003.

Os demonstrativos de apuração elaborados pela fiscalização para os meses de 2000, 2001, e 2003 se encontram às fls. 23, 25, 27 e 29, respectivamente. Para que resultem valores credores a compensar é necessário que o crédito apurado (coluna 3 - pagamento) exceda ao maior entre dois valores: o apurado pela fiscalização (coluna 1) ou o declarado pelo contribuinte (coluna 2). Tal situação ocorre apenas nos meses 10 e 11 de 2000, conforme adiante indicado (em R\$):

MÊS	PRINCIPAL (1)	DEB. DECLARADO (2)	CRED. APURADO (3)	A COMPENSAR
Outubro	57.079,45	57.079,45	64.981,17	7.901,72
Novembro	66.134,50	66.134,50	67.480,47	1.345,97

A meu ver, o pleito para compensação deve ser atendido, com fundamento no art. 142 do CTN, haja vista que os três meses referidos estão incluídos no período objeto da verificação fiscal, de tal forma que os créditos já deveriam ter sido considerados para fins do lançamento.

Quanto à base de cálculo ampliada com fundamento no comando do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, devem ser excluídos os valores relativos a “outras receitas” (tabelas às fls. 08/16), em função da pacificada jurisprudência do STF - Supremo Tribunal Federal, adiante exemplificada:

“EMENTA: I. PIS/COFINS: base de cálculo: L. 9.718/98, art. 3º, § 1º: inconstitucionalidade. Ao julgar os RREE 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, Marco Aurélio, Pleno, 9.11.2005 (Inf./STF 408), o Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da L. 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da COFINS por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal. II. PIS/COFINS: aumento de alíquota por lei ordinária (L. 9.718/98, art. 8º): ausência de violação ao princípio da hierarquia das leis, cujo respeito exige seja observado o âmbito material reservado às espécies normativas previstas na Constituição Federal. Precedentes: ADC 1, Moreira Alves, RTJ 156/721; RE 419.629, 1ª T., DJ 30.6.06 e RE 451.988-AgR 1ª T., DJ 17.3.06, Pertence. III. PIS/COFINS: atualização monetária, juros e possibilidade de compensação dos valores recolhidos a maior: questões restritas ao plano infraconstitucional, insuscetíveis de reexame no recurso extraordinário: incidência, *mutatis mutandis*, da Súmula 636.” (RE-AgR 515002/RS - Rio Grande do Sul)

Ressalve-se que, neste voto, o que se faz é interpretar o comando normativo ordinário em função do princípio da supremacia das normas constitucionais, com o seguro respaldo da reiterada jurisprudência da Suprema Corte, órgão detentor da competência exclusiva para declarar a inconstitucionalidade de dispositivo legal.

Quanto aos juros de mora, por força do comando do art. 161 do CTN, são exigidos sobre o valor do tributo não pago no vencimento, “seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”. O seu cálculo com base na taxa Selic é matéria que não mais suscita dissídio jurisprudencial, tratada em súmula deste Conselho:

“Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita

Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

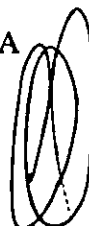
**CONCLUSÃO**

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso para: ✓

- a) excluir das bases de cálculo os valores relativos a outras receitas, segundo tabelas às fls. 08/16; ✓
- b) reconhecer o direito à compensação dos créditos relativos aos meses de outubro e novembro/2000, conforme demonstrado neste voto, na apuração do valor exigido. ✓

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007

  
ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA



## Declaração de Voto

Insurjo-me contra a parte do voto vencedor que concedeu a compensação de valores pagos a maior nos meses de outubro e novembro de 2000 com o crédito lançado de ofício pela autoridade em períodos diversos.

Tal posicionamento tratou a compensação, na seara tributária, como um instituto idêntico ao do direito privado. Neste ramo, a compensação é direito subjetivo de ambas as partes da relação; no direito tributário; não.

Essa modalidade de extinção do crédito está disciplinada no art. 170 do CTN:

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública”.

Desse dispositivo, claramente, infere-se a necessidade de edição de lei da pessoa política detentora da competência tributária. Vejamos as palavras de alguns autores:

Juiz Federal Leandro Paulsen: “O art. 170, por si só, não gera direito subjetivo à compensação”.

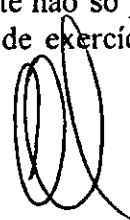
Desembargadora Federal Diva Malerbi: “...como norma geral, a Lei 5.172/66 não cria por si direito subjetivo à compensação tributária. Este é o fruto exclusivo de lei, da pessoa política competente, que contera a previsão das condições e garantias sob as quais as dívidas recíprocas serão compensadas”.

Professor Bernardo Ribeiro de Moraes: “O requisito do artigo 170 do Código já é suficiente para a aplicação da compensação... Para haver compensação de dívidas torna-se indispensável a sua autorização por lei”.

Professor Paulo de Barros Carvalho: “Sempre em homenagem ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, o Código Tributário Nacional acolhe o instituto da compensação, como forma extintiva, mas desde que haja lei que a autorize”.

Assim, por exemplo, na ausência de lei municipal que estabeleça a compensação de seus tributos, um proprietário de imóvel urbano que pague duas vezes o IPTU/2005, ainda assim estará compelido a pagar o IPTU/2006, sob pena de arcar com os ônus (juros e multa) do descumprimento deste dever. Isso não significa que o particular não tenha o direito a receber de volta o que pagou em duplicidade, mas apenas que ele não possui o direito de extinguir o crédito da Fazenda Pública na ausência de lei.

Ademais, a lei da pessoa política competente não só possui a função de criar a compensação como a de estipular seus precisos moldes de exercício, ou seja, seus limites, condições e garantias.



Vejamos, a respeito, a posição de Ricardo Mariz de Oliveira: "...o legislador ordinário tem a total liberdade para fixar a forma como os créditos do contribuinte poderão – ou não – ser compensados. Os critérios que nortearão o estabelecimento das regras de compensação serão aqueles ditados pelas conveniências da política fiscal, não havendo restrição no CTN que limite a atuação estatal. Desse modo, poderá o legislador admitir a compensação apenas de alguns tipos de créditos e não de outros, estabelecer restrições quanto à data da constituição do crédito, quanto à origem do crédito e até quanto ao seu montante”.

O Professor Paulo de Barros Carvalho escreve em idêntico sentido: “A lei que autoriza a compensação pode estipular condições e garantias, ou instituir os limites para que a autoridade administrativa o faça”.

No plano das normas relativas a tributos federais, a compensação de ofício, ou seja, a promovida no presente feito, foi modalidade instituída por meio do art. 7º do Decreto-lei 2.287/86:

“Art. 7º. A Secretaria da Receita Federal, antes de proceder a restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional.

§ 1º. Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.

§ 2º. O Ministério da Fazenda disciplinará a compensação prevista no parágrafo anterior”.

Sua regulamentação só foi promovida em 1997, pelo art. 6º do Decreto nº 2.138/97:

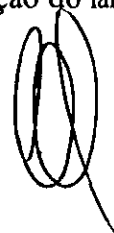
“Art. 6º A compensação poderá ser efetuada de ofício, nos termos do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, sempre que a Secretaria da Receita Federal verificar que o titular do direito à restituição ou ao ressarcimento tem débito vencido relativo a qualquer tributo ou contribuição sob sua administração.

§ 1º A compensação de ofício será precedida de notificação ao sujeito passivo para que se manifeste sobre o procedimento, no prazo de quinze dias, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência.

§ 2º Havendo concordância do sujeito passivo, expressa ou tácita, a Unidade da Secretaria da Receita Federal efetuará a compensação, com observância do procedimento estabelecido no art. 5º.

§ 3º No caso de discordância do sujeito passivo, a Unidade da Secretaria da Receita Federal reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado”.

Pela leitura de tais disposições – únicas no seu patamar hierárquico na época do procedimento fiscal –, verifica-se claramente que a compensação de ofício não é atividade que deva ser promovida pelo agente público previamente à realização do lançamento tributário.



Assim, não pode o julgador a seu talante, sem expresso fulcro em lei, promover a compensação para afastar crédito tributário (tributo, juros e multa). Aliás, o procedimento adotado pelo voto vencedor não apenas promoveu encontro de contas entre créditos, como também, ao fazê-lo especificamente quanto ao tributo, afastou a incidência da multa punitiva sem qualquer amparo legal. Foram compensados valores pagos a maior num período com o lançado de ofício pela autoridade de forma suplementar ao dever de o particular constituir o crédito tributário contra si mesmo, o que ensejou o indevido afastamento da sanção punitiva.

Nos processos de restituição de tributos, a autoridade local promove, em regra, a devolução de valores superiores àqueles constituídos pelo próprio particular em DCTF. Não há necessidade de se realizar uma auditoria completa da escrituração para se deferir a repetição. Assim, a se persistir este entendimento, estará disponível aos sujeitos ativos uma forma sobremaneira eficaz de não mais arcarem com os tributos. Para tal, bastaria em alguns poucos períodos pagar uma quantia elevada como um “seguro” contra eventuais futuras fiscalizações.

Esse valor seria um depósito (e não um pagamento regular), corrigido pela taxa SELIC, que conferiria ao particular uma garantia contra a atuação da Fazenda Pública.

Se a fiscalização fosse realmente realizada e encontrasse suas omissões, bastaria alegar que em outro período pagou valores maiores que o devido e, assim, livrar-se-ia (como assim foi decidido no presente processo) do lançamento do tributo e da respectiva multa. Mas, se a Fazenda não fiscalizasse, na proximidade da decadência, poderia recuperar o valor “depositado” com um mero pedido de restituição (pedido esse cuja possibilidade não foi aventada e muito menos verificada por esta Câmara), pois aquele valor, em relação ao seu período específico, caracterizar-se-ia como um pagamento a maior que o devido.

Cumpre-me ainda esclarecer mais um ponto, pois, durante a sessão, um dos senhores conselheiros afirmou que o sujeito passivo tem o direito a receber de volta, mediante procedimento de ofício, valores pagos indevidamente à Administração independentemente de pedido, uma vez que no CTN, artigo 165, estipula-se que “o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição”. Entendeu “protesto”, assim, como sinônimo de “pedido”.

Protesto, contudo, não foi adotado na codificação tributária como sinônimo de “pedido”. O termo “protesto” foi utilizado na acepção de “ressalva ao se efetuar o pagamento”.

Vejamos a lição de Hugo de Brito Machado: “De acordo com o art. 165 do CTN, o sujeito passivo tem o direito à restituição do tributo que houver pago indevidamente. Esse direito independe de prévio protesto, não sendo, portanto, necessário ao pagar o sujeito passivo tenha declarado que o fazia ‘sob protesto’. O tributo decorre da lei e não da vontade, sendo por isto mesmo irrelevante o fato de ter sido pago *voluntariamente*”.

No mesmo sentido assevera Luciano Amaro: “O Código Tributário Nacional é expresso ao reconhecer o direito a restituição, independentemente de prévio protesto, (vale dizer, sem necessidade de nenhuma ressalva prévia quanto ao caráter indevido do pagamento) e ainda que o pagamento tenha sido espontâneo”.

De igual sorte, assim discorre Bernardo Ribeiro de Moraes: “A lei esclarece que esse direito à restituição independe do ‘prévio protesto’. O requisito do protesto no ato de pagar o tributo que se reputa indevido acha-se ligado ao mecanismo da repetição. Quem pagou sem protestar, pagou sem coação, isto é, pagou livremente, por sua vontade. Logo, não poderá reclamar mais tarde. O pagamento do tributo sem qualquer

observação ou protesto gera a presunção de renúncia para questionar a falta de causa para o mesmo. Todavia, a repetição do indébito, nos dias de hoje, se fundamenta no fato da obrigação tributária ser *ex lege* e haver a possibilidade de erro de direito ou erro de fato, caso em que o recebimento do tributo seria uma anomalia ou acarretaria um enriquecimento sem causa. Assim, o requisito do protesto no momento do pagamento não é necessário para o pedido da repetição” (grifos nossos).

Em síntese, o protesto, que é a reclamação no momento do pagamento, não é requisito para o pedido da repetição; este sim – o pedido – é essencial para que a Administração promova a devolução do indébito, o que é premissa para qualquer realização de compensação.

Não é demasiado discorrer sobre mais uma questão. Ainda que nenhum conselheiro tenha se manifestado de forma expressa, creio que alguns adotaram a posição vencedora por considerar o presente caso concreto como uma espécie de “postergação”. Aqui há outro grave equívoco.


A postergação ocorre no caso de o pagamento do tributo ter sido promovido a destempo em razão de equívoco na apreciação do momento em que se considera ocorrido o fato gerador. Na postergação, o pagamento a maior num outro período tem íntima relação com o objeto da autuação. Não há omissão praticada pelo particular, mas apenas uma consideração incorreta acerca do aspecto temporal de fatos jurídico-tributários.

Um exemplo típico é o do reconhecimento de receita em momento posterior àquele em que ocorreu a efetiva realização. Evidentemente, tal erro promove a redução indevida de tributo num período, mas também o equivocado aumento num outro. Assim, ao se recompor as bases de cálculo e se promover o lançamento relativo a um dado período, deve a autoridade considerar o pagamento que se constata, em decorrência da própria atividade fiscal, realizado a maior num período ulterior.

No presente feito, não se verifica qualquer hipótese de postergação. É efetiva omissão!

Voto, pois, por **não se compensar** valores pagos a maior nos meses de outubro e novembro de 2000 com créditos, lançados em procedimento de ofício, relativos a outros períodos de apuração.

Sala das Sessões - DF, em 25 de abril de 2007

  
GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

