



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	16327.000585/2002-95
Recurso nº	134.778 Voluntário
Matéria	FINSOCIAL - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Acórdão nº	302-38.954
Sessão de	12 de setembro de 2007
Recorrente	BANCO SUDAMERIS BRASIL S/A
Recorrida	DRJ-SÃO PAULO/SP

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/10/1989 a 30/06/1991

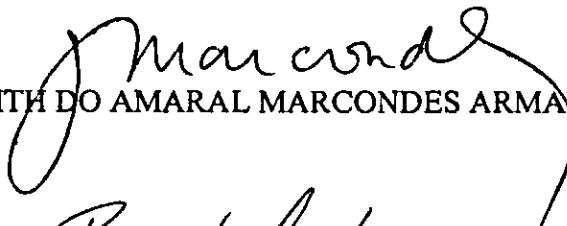
Ementa: IMPUTAÇÃO.

Tendo em vista a ausência de lei formal estabelecendo a forma como os contribuintes realizarão a compensação entre créditos e débitos fiscais, notadamente nas situações em que o saldo credor acumulado for superior ao saldo devedor, é possível a utilização, pela via analógica, das disposições estabelecidas pelo Código Civil, sendo certo que não há como exigir-se do contribuinte conduta diversa, uma vez que, como estabelece o inciso II do art. 5º da Constituição Federal "*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*", a qual inexistente na situação em tela.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto, Corintho Oliveira Machado e Mércia Helena Trajano D'Amorim que negavam provimento.


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente


ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Marcelo Ribeiro Nogueira. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Paula Cintra de Azevedo Aragão. Fez sustentação oral o Advogado Rodrigo de Freitas, OAB/SP – 237.167.

Relatório

A contribuinte em epígrafe (doravante denominada Interessada) pleiteou restituição de créditos relativos ao FINSOCIAL, decorrentes de recolhimentos a maior nos períodos-base de outubro de 1989 a agosto de 1991, bem como a compensação desses créditos com débitos do PIS e da COFINS, relativos ao período de fevereiro de 2002 a abril de 2003.

Os recolhimentos a maior foram reconhecidos judicialmente, com o trânsito em julgado das ações ordinária (nº 91.0707342-9) e cautelar (nº 91.0701069-9), interpostas pela Interessada com o intuito de, ao final, obter o provimento jurisdicional que declarasse a inexistência de relação jurídico-tributária entre ela e o Fisco Federal que a obrigasse a recolher a contribuição instituída pelo artigo 9º da Lei nº 7.689/88 a alíquota superior a 0,5%.

O despacho decisório da DIORT/DEINF (fls. 419 a 425) não homologou a totalidade das compensações efetuadas, pois entendeu que o crédito da Interessada não foi suficiente para tanto.

Em razão disso, a DIORT/DEINF:

1) homologou todas as declarações de compensação protocoladas nos vencimentos ocorridos no período de fevereiro de 2002 a fevereiro de 2003 (parte delas formalizada nos autos do presente processo, e parte formalizada nos seguintes processos administrativos: 16327.003980/2002-20, 16327.004239/2002-86, 16327.004374/2002-21, 16327.000107/2003-66 e 16327.000433/2003-73);

2) homologou parcialmente a declaração de compensação protocolada no vencimento de março de 2003 (processo administrativo nº 16327.000769/2003-36); e,

3) não homologou a declaração de compensação protocolada no vencimento de abril de 2003 (processo administrativo nº 16327.001235/2003-27).

Cientificada do Despacho Decisório, a Interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 429 a 435, alegando, em síntese, o que segue:

1) O motivo pelo qual a decisão da DIORT/DEINF não homologou as declarações de compensação apresentadas deve-se exclusivamente ao critério utilizado por aquele órgão para a amortização do débito da Secretaria da Receita Federal com os valores indicados pela Interessada para as compensações. Ou seja, a forma de imputação do pagamento não obedeceu ao que estabelece a legislação em vigor, levando à equivocada conclusão de que o crédito da mesma não foi suficiente para compensar a totalidade dos débitos indicados.

2) Conforme se pode depreender pela análise da planilha de fl. 417, a DIORT/DEINF, ao invés de primeiramente imputar a compensação nos juros, para depois imputar no valor do principal, imputou a compensação parcialmente nos juros e parcialmente no valor principal, proporcionalmente ao valor dos juros e do principal que compunham o crédito da requerente em cada mês.

3) Contudo, esse procedimento está em absoluta discordância com o artigo 354 da Lei nº 10.406/2002 (Novo Código Civil), que estabelece que, salvo na hipótese de

estipulação em contrário (o que não aconteceu no presente caso), havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos e depois no capital, procedimento este não adotado pela DIORT/DEINF.

4) A supracitada norma visa a resguardar o interesse do credor (no caso, a Interessada), pois determina que o devedor, exercendo o direito da forma de imputação ao pagamento, não prejudique o credor, que tem direito ao recebimento de juros, em primeiro lugar, e, depois, do capital que lhe rende aqueles, cabendo lembrar que ao capital menor correspondem juros também menores.

5) Nem se diga que, por se tratar de matéria tributária, o disposto no artigo 354 do Código Civil não seria aplicável ao caso. Isso porque, como não há legislação específica que discipline de forma diversa a matéria quanto ao aspecto tributário, é o Código Civil que deve ser aplicado ao caso.

6) Ademais, por força do que estabelece o artigo 110 do CTN, não é admissível a não aplicação do artigo 354 do Código Civil pela DIORT/DEINF, sob pena de descumprimento do conteúdo e do alcance do instituto da imputação de pagamento.

7) Ainda, é importante que se diga que a regra de imputação de pagamento disciplinada pelo artigo 163 do CTN, que autoriza o Fisco a escolher a forma como irá praticar a imputação, também não é aplicável ao caso, pois se trata da hipótese em que o Fisco é credor do contribuinte, podendo impor-lhe qual crédito está a receber. No entanto, no presente caso, está-se diante de situação inversa, ou seja, quem é credor não é o Fisco, mas sim a requerente.

Nada obstante os argumentos aduzidos pela Interessada, a Delegacia de Julgamento de São Paulo/SP, por unanimidade de votos, indeferiu a solicitação feita pela Interessada, conforme se evidencia pela simples transcrição da ementa abaixo (fls. 474/481):

***"METODOLOGIA DE CÁLCULOS NO DESPACHO DECISÓRIO.
EXISTÊNCIA DE BASE LEGAL.***

Havendo base legal para a metodologia de cálculos adotado pela DIORT/DEINF no Despacho Decisório, há que se manter a decisão por ela proferida.

***AVISO DE COBRANÇA. VALORES INCOMPATÍVEIS COM O
DESPACHO DECISÓRIO.***

Constatada a incompatibilidade dos valores constantes do Aviso de Cobrança com o despacho decisório da DIORT/DEINF, determina-se sua alteração.

***MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. SUSPENSÃO DA
EXIGIBILIDADE.***

A manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte suspende a exigibilidade dos débitos objeto da lide."

Intimada da decisão acima mencionada em 27 de junho de 2005 (fl. 488), a Interessada apresentou Recurso Voluntário endereçado a este Colegiado em 26 de julho do mesmo ano (fls. 490/507), onde, em resumo, reprisa os argumentos constantes da peça exordial.

Às fls. 536/538, a Interessada anexou guias de recolhimento extrajudicial referente ao percentual equivalente a 30% da exigência mantida pela decisão recorrida.

É o Relatório.

Por seu turno, é importante salientar que o art. 993 do Código Civil, acima transcrito e destacado, determina, de forma expressa, que, em sendo o débito composto de capital e juros, "o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros, e, depois, no capital", sendo essa regra excepcionada apenas na hipótese de haver estipulação em contrário ou de o credor (que, no caso, é o contribuinte) haver dado quitação quanto ao capital.

Em resumo, as regras de imputação em pagamento definem a forma mediante a qual o devedor ou o credor, de um ou mais débitos de mesma natureza, extinguirá suas obrigações, determinando qual dos débitos será primeiramente extinto, sendo certo que, compondo tais débitos, respectivamente, juros e capital, imputa-se o pagamento nos juros em primeiro lugar, somente depois se extinguindo o capital.

É importante mencionar que, em conformidade com o mandamento expresso no art. 1.023 do Código Civil, "*sendo a mesma pessoa obrigada por várias dívidas compensáveis, serão observadas, ao compensá-las, as regras estabelecidas quanto à imputação de pagamento (arts. 991 a 994)*".

Assim sendo, estabelece o Código Civil, de forma clara e incontestável, que as regras de imputação no pagamento também devem ser aplicadas por ocasião da compensação de créditos.

Por outro lado, em adição a tudo que restou aduzido anteriormente, não se pode perder de vista que, em 11 de janeiro de 2002, foi publicada no Diário Oficial a Lei nº 10.406, a qual instituiu o novo Código Civil brasileiro.

Importa mencionar, nessa linha, que a disciplina do instituto da imputação no pagamento no novo Código Civil brasileiro manteve os mesmos contornos já explicitados na presente, como se pode inferir da análise dos arts. 352 a 355 desse diploma legal:

"Art. 352. A pessoa obrigada por dois ou mais débitos da mesma natureza, a um só credor, tem o direito de indicar a qual deles oferece pagamento, se todos forem líquidos e vencidos."

"Art. 353. Não tendo o devedor declarado em qual das dívidas líquidas e vencidas quer imputar o pagamento, se aceitar a quitação de uma delas, não terá direito a reclamar contra a imputação feita pelo credor, salvo provando haver ele cometido violência ou dolo."

"Art. 354. Havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos, e depois no capital, salvo estipulação em contrário, ou se o credor passar a quitação por conta do capital."

"Art. 355. Se o devedor não fizer a indicação do art. 352, e a quitação for omissa quanto à imputação, esta se fará nas dívidas líquidas e vencidas em primeiro lugar. Se as dívidas forem todas líquidas e vencidas ao mesmo tempo, a imputação far-se-á na mais onerosa."

Da mesma forma, também a aplicação das regras de imputação no pagamento na hipótese de compensação de créditos encontra-se prevista no art. 379 do novo diploma civil.

Ao se analisar a atividade tributária estatal, percebe-se que a mesma deriva de uma relação jurídica obrigacional existente entre o sujeito ativo (Estado) e o sujeito passivo

Voto

Conselheira Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Relatora

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos legais de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

A questão nodal dos presentes autos cinge-se à utilização do método de imputação para cálculo do valor a ser compensado pela Interessada.

A imputação no pagamento encontra-se prevista nos arts. 991 a 994 do Código Civil, cuja redação é a seguinte:

"Art. 991. A pessoa obrigada, por dois ou mais débitos da mesma natureza, a um só credor, tem o direito de indicar a qual deles oferece pagamento, se todos forem líquidos e vencidos. Sem consentimento do credor, não se fará imputação do pagamento na dívida ilíquida, ou não vencida."

"Art. 992. Não tendo o devedor declarado em qual das dívidas líquidas e vencidas quer imputar o pagamento, se aceitar a quitação de uma delas, não terá direito a reclamar contra a imputação feita pelo credor, salvo provando haver ele cometido violência ou dolo."

"Art. 993. Havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos, e, depois, no capital, salvo estipulação em contrário, ou se o credor passar a quitação por conta do capital."

"Art. 994. Se o devedor não fizer a indicação do art. 991, e a quitação for omissa quanto à imputação, esta se fará nas dívidas líquidas e vencidas em primeiro lugar. Se as dívidas forem todas líquidas e vencidas ao mesmo tempo, a imputação far-se-á na mais onerosa."

Como esclarece WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, a imputação no pagamento consiste na *"operação por via da qual, dentre vários débitos do mesmo devedor para com o mesmo credor, se determina em qual deles se deve aplicar o pagamento"*¹.

No mesmo sentido é o entendimento de CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, para quem *"imputação no pagamento é a faculdade de escolher, dentre várias prestações de coisa fungível, devidas ao mesmo credor, pelo mesmo devedor, qual dos débitos satisfazer"*².

Em princípio, de acordo com o disposto no art. 991 do Código Civil, é direito do devedor determinar o débito que primeiro se extinguirá por meio da imputação no pagamento, sendo certo, entretanto, que, em conformidade com o art. 992 do mesmo diploma legal, não havendo declaração do devedor acerca de qual dívida pretende extinguir primeiro, não pode o mesmo contestar a imputação realizada pelo credor.

¹ MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, v. IV, p. 286.

² PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. Rio de Janeiro: Forense, 1992, v. II, p. 150.

(contribuinte ou responsável) do dever jurídico tributário, conforme salienta **PAULO DE BARROS CARVALHO**:

*"O que emerge claro, na análise do fenômeno jurídico da atividade impositiva do Estado, é a existência de um vínculo de natureza eminentemente obrigacional – prestação de dar -, ao lado de outros liames de caráter administrativo, atinentes ao dever que todos os cidadãos têm de colaborar com a administração pública, exercitando uma série de comportamentos, ora pela escrituração de documentos e livros, ora pela prestação de informações às autoridades governamentais."*³

O caráter obrigacional do Direito Tributário também foi ressaltado por **RUBENS GOMES DE SOUZA**, autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional:

*"Dadas estas noções básicas do conceito de direito obrigacional, logo se vê que o direito tributário é desta natureza, uma vez que o seu objeto, como resulta da definição, é a arrecadação dos tributos, a qual só se pode fazer através de prestações positivas das pessoas a isso obrigadas, isto é, através de pagamentos que o contribuinte faz ao Estado."*⁴

Ora, tendo-se em consideração que o Direito Tributário é um "ramo" jurídico eminentemente obrigacional, resta evidente a existência de relações estreitas entre este e o Direito Civil, "ramo" em que as obrigações se encontram amplamente regulamentadas, conforme aduz **BERNARDO RIBEIRO DE MORAES**:

*"O direito tributário, não se pode discordar, é um ramo do direito eminentemente obrigacional, não se diferenciando neste particular da parte das obrigações do direito civil, guardadas as necessárias reservas. O objeto da obrigação tributária é o tributo, que é representado por uma importância pecuniária que o devedor deve dar ao credor. O direito tributário, da mesma forma, utiliza certos institutos e regras de direito civil, v.g., as relativas ao domicílio, solidariedade, pessoa, obrigação, etc. Como se sabe, o direito civil é um direito comum que supre as normas dos outros ramos jurídicos e preenche os seus vazios."*⁵ (grifos nossos)

No mesmo sentido, é a lição de **HUGO DE BRITO MACHADO**, que esclarece:

"Direito das Obrigações ou obrigacional é o que trata das relações jurídicas entre duas ou mais pessoas, envolvendo um objeto, geralmente de cunho patrimonial. É o direito que disciplina as obrigações, vale dizer, vínculos jurídicos entre quem deve uma prestação e quem pode exigir essa prestação. Caracteriza-se por envolver sempre um sujeito ativo (credor), um sujeito passivo (devedor) e um objeto (prestação)."

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 154.

⁴ SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p. 52.

⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2000, v. I, p. 47.

No Direito Tributário inegavelmente encontram-se as características do Direito Obrigacional, eis que ele disciplina, essencialmente, uma relação jurídica entre um sujeito ativo (Fisco) e um sujeito passivo (Contribuinte ou Responsável), envolvendo uma prestação (tributo).

(...)

*De qualquer forma, pode-se ver no Direito Tributário um ramo do Direito Público com acentuadas características de Direito Obrigacional.*⁶ (grifo nosso)

Por fim, nessa mesma linha de raciocínio, permite-se transcrever o magistério de **LUCIANO AMARO e RUY BARBOSA NOGUEIRA**, respectivamente:

*"O direito civil, em todos os seus setores – direitos reais, direito das obrigações, direito de família, direito das sucessões –, fornece farta matéria-prima para a lei fiscal. Os contratos, as relações de família, as questões sucessórias, a propriedade, habitam a província tributária com foros de cidadania."*⁷

*"As relações do Direito Tributário com o Direito Privado são muito extensas porque regulando estas relações de ordem privada, dentre elas já se encontram muitas de conteúdo econômico e o Direito Tributário necessita dessa disciplina para os fins da tributação. Em razão dessas afinidades, é natural que ocorra uma colaboração recíproca ou interpenetração que se distingue, em cada caso, pela função ou finalidade da norma de cada ramo: uma visando juridicizar a ordem dos direitos e obrigações entre particulares; a outra, a ordem jurídica entre particulares e Fazenda Pública."*⁸

Assim sendo, resta evidente que, em face da natureza obrigacional do Direito Tributário, aplicam-se-lhe diversos institutos originários do Direito Civil. Tal aplicação é decorrência mesmo do **princípio da unidade do ordenamento jurídico**, segundo o qual todos os "ramos" do Direito apresentam-se como subdivisões meramente didáticas de um todo incindível, ou seja, divide-se o Direito, em diversos subsistemas, de forma a facilitar a compreensão de cada grupo de normas, o que não acarreta, de forma alguma, a divisão da ciência jurídica em seções estanques e isoladas. Como salienta **PAULO DE BARROS CARVALHO**:

*"Com efeito, a ordenação jurídica é uma e indecomponível. Seus elementos – as unidades normativas – se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas."*⁹

Em passagem posterior, conclui o citado jurista:

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1995, pp. 34 – 35.

⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 12.

⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 74.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 14.

*"O direito tributário está visceralmente ligado a todo o universo das regras jurídicas em vigor, não podendo dispensar, nas suas construções, qualquer delas, por mais distante que possa parecer."*¹⁰

Diante do exposto, indubitosa a inter-relação existente entre as normas de Direito Tributário e as demais componentes do ordenamento jurídico, entre as quais as inseridas no âmbito do Direito Civil. Estando patente esse inter-relacionamento, é evidente que, em casos determinados, é possível a aplicação de normas de Direito Privado a relações jurídicas de cunho tributário, conforme se passa a demonstrar.

Uma vez esclarecida a inter-relação existente entre as normas de cada um dos "ramos" do Direito, é razoável concluir que as situações aos mesmos submetidas podem, eventualmente, ser regidas por normas originárias de "Direito" diverso, isto é, é possível que determinada relação jurídica de cunho tributário venha a ser regulada por norma originária do Direito Civil ou do Direito Comercial, por exemplo.

Entre outras hipóteses em que tal fato se verifica, destaca-se a inexistência, em determinado "ramo" jurídico, de regra que regule um certo fato ou dada relação jurídica. Nesse caso, em que se percebe a existência de uma lacuna no conjunto normativo que trata de uma matéria qualquer, deve o intérprete buscar a integração legislativa, sendo certo que um dos métodos para que se alcance tal integração é o uso da analogia.

Consiste a analogia na aplicação, a uma dada situação de fato não expressamente regulamentada, de norma jurídica prevista para a regência de situação semelhante. Destaque-se que, para a aplicação da analogia basta a existência de semelhança entre as duas situações (a regulada e a não-regulada), sendo lógico que, caso idênticas as situações, não haveria sequer que se falar na existência da lacuna legislativa. Tudo o que foi aduzido neste parágrafo é corroborado pela lição de **KARL LARENZ**:

"Entendemos por analogia a transposição de uma regra, dada na lei para a hipótese legal (A), ou para várias hipóteses semelhantes, numa outra hipótese B, não regulada na lei, 'semelhante' àquela. A transposição funda-se em que, devido à sua semelhança, ambas as hipóteses legais hão de ser identicamente valoradas nos aspectos decisivos para a valoração legal; quer dizer, funda-se na exigência da justiça de tratar igualmente aquilo que é igual. (...)"

*As duas situações de fato serem 'semelhantes' entre si significa que concordam em alguns aspectos, mas não noutros. Se concordassem absolutamente em todos os aspectos hão de ser tomados em consideração, então seriam 'iguais'. Por essa razão as previsões legais podem não ser absolutamente iguais nem desiguais entre si; mas têm de concordar precisamente nos aspectos decisivos para valoração jurídica."*¹¹

No mesmo sentido, é o entendimento de **VICENTE RÁO**:

¹⁰ *Ibidem*, p. 15.

¹¹ LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito (trad. José Lamego). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, pp. 540 – 541.

*"A analogia consiste na aplicação dos princípios extraídos das normas existentes a casos outros que não os expressamente contemplados, mas cuja diferença em relação a estes, não seja essencial; consiste, isto é, na aplicação desses princípios aos casos juridicamente iguais, ou iguais por sua essência."*¹²

Não é desnecessário acrescentar que o uso da analogia, conforme salienta **TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.**, *"funda-se no princípio geral de que se deva dar tratamento igual a casos semelhantes. Segue daí que a semelhança deve ser demonstrada sob o ponto de vista dos efeitos jurídicos, supondo-se que as coincidências sejam maiores e juridicamente mais significativas que as diferenças"*¹³.

Muito se discutiu acerca da possibilidade de utilização da analogia no âmbito do Direito Tributário, sendo certo que hoje a mesma é reconhecida pela legislação, doutrina e jurisprudência pátrias.

Com efeito, estabelece o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, I, que não havendo norma específica aplicável a uma dada situação, é possível o uso da analogia com vistas à integração da legislação tributária. Em textual:

"Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade."

O §1º desse mesmo dispositivo legal prevê que *"o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei"*, trazendo, portanto, a única exceção à regra da utilização da analogia na seara tributária.

Por seu turno, como nota **RICARDO LOBO TORRES**, a doutrina tributária, que inicialmente mostrou-se vacilante quanto à aplicação da analogia no Direito Tributário, modificou-se, *"podendo-se dizer que a maioria esmagadora da doutrina passou a aceitar a analogia, exceto para a exigência de tributo não previsto em lei, inclusive no Brasil"*¹⁴.

Tal entendimento é corroborado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como se depreende do julgamento proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 80.744, cuja ementa tem a seguinte redação:

"1. Restituição de indébito tributário. O seu quanto deve ser calculado mediante correção do valor da moeda. Precedentes do STF."

¹² RÁO, Vicente. O Direito e a Vida dos Direitos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 504.

¹³ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito. São Paulo: Atlas, 2001, p. 297.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Normas de Interpretação e de Integração do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 119.

2. *Cod. Trib. Nac. (Lei número 5.172-66). Art. 108, I. Analogia. É admissível na legislação tributária, desde que não seja para imposição de tributo.*

3. *Recurso Extraordinário provido.*”(grifo nosso)

Nessa linha de convicções, uma vez assentada a possibilidade da aplicação da analogia no Direito Tributário, é lógico que, em face da inexistência de norma tributária acerca de um certo fato é possível aplicar à mesma disposição originária de outro “ramo” jurídico.

Assim sendo, é evidente que, inexistente regra tributária específica, é possível a aplicação de regra de Direito Civil que disponha sobre a mesma situação. De fato, como ressalta **AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO**, a possibilidade de integração analógica das lacunas da legislação fiscal é uma das formas de influência do Direito Civil sobre o Direito Tributário:

“No estudo da autonomia já ficaram vistas as relações que o direito tributário mantém com as demais disciplinas jurídicas.

Particularmente intensas são as existentes entre aquele e o direito privado. A influência do último, como já assinalou Blumenstein, se verifica de tríplice modo: a) através de elementos que ali são hauridos, para a caracterização, ou conceituação, do objeto da tributação, ou do fato gerador dos tributos; b) através da aplicação analógica de conceitos gerais de direito civil (prazos, prescrição, domicílio); c) através da transformação de instituições de direito privado (solidariedade, substituição, sucessão, pessoa jurídica).”¹⁵ (grifo nosso)

Em adição a tudo o que restou asseverado anteriormente e corroborando o entendimento no sentido de serem aplicáveis regras de Direito Privado, via analogia, a relações jurídicas tributárias, impõe-se destacar que o art. 109 do Código Tributário Nacional dispõe, expressamente, que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários”.

Esse dispositivo legal, como se pode inferir da sua leitura, deixa consignada a relação existente entre o Direito Tributário e o Direito Privado, como salienta **ALIOMAR BALEEIRO**:

“O legislador reconhece o império das normas de Direito Civil e Comercial quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas consagradas no campo desses dois ramos jurídicos, opulentados por 20 séculos de lenta estratificação. A prescrição, a quitação, etc. conservam, no Direito Financeiro, quando neste não houver norma expressa em contrário, a mesma conceituação clássica do Direito Comum. O mesmo ocorre em relação aos contratos e às obrigações em geral.”¹⁶ (grifo nosso)

¹⁵ FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 20 – 21.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro* (Atualizadora, Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 685.

Assim, é forçoso concluir que é possível a integração, por meio da analogia, das lacunas existentes na legislação tributária e para fins de se alcançar tal integração analógica, pode-se recorrer às disposições originárias do Direito Civil e do Direito Comercial.

Diante das razões jurídicas até o momento expostas, tendo-se em conta a situação sob análise, é lógico e razoável aduzir que inexistindo, como já aludido, regras tributárias que tratem a imputação no pagamento por ocasião da compensação, pelo contribuinte, entre créditos de natureza fiscal, são aplicáveis a tal matéria as regras previstas nos arts. 991 a 994 do Código Civil. Senão, vejamos.

Restou esclarecido que a analogia é a forma de preenchimento de lacunas legislativas por meio da qual se aplica uma norma jurídica a situações semelhantes, às quais o legislador não dispensou tratamento específico.

Ora, partindo da premissa que o Direito Tributário possui cunho nitidamente obrigacional, ou seja, regula obrigações patrimoniais (em sua maioria) existentes entre o Estado e os contribuintes ou responsáveis, é de se reconhecer a semelhança estrutural existente entre as normas que regem a obrigação tributária e aquelas que regulamentam as obrigações em geral, originárias do Direito Civil.

Com efeito, exceto pela natureza de Direito Público da relação jurídica existente entre o Estado e o contribuinte ou responsável, a estrutura dessa relação obrigacional é bastante similar à existente entre dois particulares, tendo ambas os mesmos elementos (sujeitos, ativo e passivo, vínculo jurídico e objeto – prestação), podendo ser extintas da mesma forma, por meio de pagamento direto ou de pagamento indireto (através da compensação, da transação e da dação em pagamento).

Dessa forma, não restam dúvidas de que, na falta de disposição específica de Direito Tributário sobre aspecto obrigacional da relação jurídica tributária, pode-se utilizar regra de Direito Civil que trate da mesma matéria. Tal o que ocorre com relação à imputação no pagamento.

Em conclusão, a aplicação analógica das normas previstas nos arts. 991 a 994 do Código Civil à compensação tributária é decorrência da ausência de disposição específica de Direito Tributário sobre essa matéria, tendo base normativa no próprio Código Tributário Nacional. Não restam dúvidas, portanto, quanto à aplicabilidade das mencionadas regras de imputação no pagamento, previstas na legislação cível, no âmbito do Direito Tributário.

Conforme mencionado acima, o art. 993 do Código Civil, assim como o art. 354 do novo Código Civil, que vigorará a partir de 1º de janeiro de 2003, estabelecem que, havendo juros e capital, imputa-se o pagamento primeiramente nos juros, isto é, somente se compensa o principal após se ter compensado integralmente os juros.

Nessa ordem de convicções, tem-se evidente o direito da Interessada de, ao realizar a compensação de seus créditos tributários, imputar os débitos compensados, primeiramente, nos juros decorrentes dos aludidos créditos, somente compensando o montante de principal após a extinção destes.

Isso porque, como se sabe, o princípio da legalidade tributária se encontra previsto no art. 150, I da Constituição Federal e no art. 97 do Código Tributário Nacional. Em textual:

CF/88

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;"

CTN

"Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; [artigos que tratam do Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos e IOF];"

A partir da análise desses dispositivos legais, pode-se depreender que: (i) as exações tributárias somente podem ser instituídas através de lei formal que as defina; e (ii) essa norma legal deve descrever, de forma certa e objetiva, todas as circunstâncias necessárias para que ocorra, no mundo dos fatos, o nascimento de qualquer dever exigível dos contribuintes.

Nesse sentido, permite-se citar a lição de **ALBERTO XAVIER**, que esclarece que o princípio da legalidade tributária não se restringe à exigência de que a instituição do tributo seja feita por meio de lei formal, sendo necessário, igualmente, que constem na lei todos os elementos constitutivos da norma jurídica tributária:

*"Se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos."¹⁷*

Com efeito, o princípio da legalidade tributária significa que a lei deve trazer todos os elementos necessários à cobrança do tributo por parte da Autoridade Fiscal, cuja atribuição restringe-se a verificar a ocorrência da hipótese de incidência, isso independentemente de qualquer valoração pessoal acerca da mesma. É nesse sentido que **ALBERTO XAVIER** esclarece que a norma tributária deve conter *"não só o fundamento da*

¹⁷ XAVIER, Alberto. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade na Tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 37 e 38.

conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto"¹⁸.

No mesmo sentido, pode-se também citar o entendimento do professor IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, que aduz:

*"Ao Poder Tributante cabe, por suas casas ou nas expressas delegações constitucionais ao Executivo, definir o ônus da imposição tributária, a partir do qual a gama completa das obrigações, no texto cogente colocada, passa a ser seu único direito e, para o sujeito passivo da relação tributária, a única forma de obediência admissível. Na lei, portanto, devem ser encontrados todos os elementos do tipo tributário, única e efetiva garantia do sujeito passivo da relação tributária."*¹⁹

Isso porque, como ressalta GILBERTO DE ULHÔA CANTO, no Direito Tributário a regulação legislativa deve ser minuciosa, em razão mesmo dos efeitos que as normas tributárias podem impingir aos contribuintes:

"Em matéria tributária, mais do que em qualquer outra, em países como o Brasil somente à lei se permite dispor sobre os elementos que tornam possível a vinculação do sujeito passivo ao sujeito ativo da correspondente obrigação e as fases subseqüentes, da constituição do crédito tributário e sua cobrança.

(...)

*O campo mais próprio da regulação normativa minuciosa é, nos sistemas de direito positivo 'fechado', o das relações entre Estado e indivíduo ou pessoa jurídica de direito privado. A obrigação tributária avulta, entre os tipos de tais relações, como aquela que mais necessita de disciplina legislativa, uma vez que, prescindindo da vontade do sujeito passivo ou até mesmo ignorando-a, cria-se e se torna efetiva em virtude de eventos ou atos aos quais a lei atribui efeitos vinculatórios automáticos, de conseqüências patrimoniais relevantes."*²⁰

Nota-se, portanto, que a natureza do dever jurídico tributário impõe que o Poder Público, ao definir as obrigações que recaem sobre os contribuintes, o faça de forma clara e precisa, viabilizando o conhecimento do contribuinte acerca de suas obrigações.

Nessa mesma ordem de idéias impõe-se citar trecho no voto proferido pelo Ministro ARI PARGENDLER, nos autos do referido Recurso Especial nº 169.251, no qual restou consignado que *"a norma legal tributária deve conter sempre um conceito determinado, no qual 'o órgão de aplicação do direito deva descobrir imediata, direta e exclusivamente' a regra incidente na espécie"*.

¹⁸ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18.

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da Legalidade no Direito Tributário Brasileiro. In Caderno de Pesquisas Tributárias – Princípio da Legalidade. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, v. 6, p. 335.

²⁰ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão e Evasão Fiscal. In, Caderno de Pesquisas Tributárias – Elisão e Evasão Fiscal. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, v. 13, pp. 4 e 5.

A esta altura, importa mencionar que, se, por um lado, a atividade administrativa se encontra completamente adstrita às previsões legais, por outro, não se pode exigir do contribuinte a realização de qualquer conduta que não se encontre expressamente prevista em lei formal, principalmente se daí advém um aumento na carga tributária a ser pelo mesmo suportada.

Assim, para o poder público o princípio da legalidade configura uma restrição à sua atividade, no sentido de que o agir das autoridades públicas somente é legítimo quando observadas as previsões legais. Por seu turno, para as pessoas, físicas ou jurídicas, de Direito Privado, o princípio da legalidade consiste na garantia da sua liberdade, determinando-se que tais pessoas podem fazer tudo o que não seja expressamente vedado por lei. Conforme salienta HELY LOPES MEIRELES:

*"Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa 'pode fazer assim'; para o administrador público significa 'deve fazer assim'."*²¹

Na mesma linha de raciocínio permite-se transcrever a lição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, que, ao analisar o conteúdo do princípio da legalidade no âmbito do Direito Público, aduz:

*"A plena submissão à lei é traço basilar do Estado de Direito. O princípio da legalidade administrativa significa que a administração não só está impedida de agir contra *legem* ou *extra legem*, mas que só pode agir *secundum legem*, conforme ensina Michel Stassinopoulos.*

*Com efeito, a relação entre a atividade administrativa e a lei é uma relação de subordinação, a qual se manifesta quer em sentido negativo quer em sentido positivo. É o que esclarece Renato Alessi, ao elucidar que a lei pode proibir determinadas atividades, seja no que concerne às finalidades, meios ou formas (sentido negativo) ou pode impor a persecução de determinadas atividades finalidades, a adoção de determinados meios ou formas, porém, mais do que isto, a Administração só pode fazer aquilo que a lei consente. É esta idéia que habitualmente se traduz na correta assertiva de que, ao contrário dos particulares, os quais podem fazer tudo que não lhes seja proibido, a Administração pode fazer apenas o que lhe seja de antemão permitido por lei."*²²

Apresentadas essas considerações, resta evidente que, tendo em vista a ausência de lei formal estabelecendo a forma como os contribuintes realizarão a compensação entre créditos e débitos fiscais, notadamente nas situações em que o saldo credor acumulado for superior ao saldo devedor, é amplamente possível a utilização, pela via analógica, das disposições estabelecidas pelo Código Civil, sendo certo que não há como exigir-se do contribuinte conduta diversa, uma vez que, como estabelece o inciso II

²¹ MEIRELES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro (atual. Enrico de Andrade Azevedo *et alli*). São Paulo: Malheiros, 2001, p. 82.

²² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Legalidade – Discrecionalidade – Seus Limites e Controle. In, Revista de Direito Público, v. 86, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 42.

do art. 5º da Constituição Federal “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, a qual inexistente na situação em tela.

Não havendo regra expressa acerca da situação posta à análise na presente demanda, há que se observar, na compensação tributária, apenas a vedação existente quanto à capitalização dos juros, ou seja, a impossibilidade de se fazer incidir juros sobre juros.

Nesse contexto, cumpre esclarecer que a adoção da metodologia da imputação no pagamento, em conformidade com os arts. 991 e seguintes do Código Civil, **não resulta na capitalização de juros.**

Com efeito, conforme estabelece o art. 993 do Código Civil, havendo juros e principal, imputa-se primeiramente o pagamento nos juros, para somente após a extinção destes compensar-se o principal.

Ora, a partir da análise dessa sistemática é evidente que a mesma não pode redundar na capitalização de juros, uma vez que, em cada operação de compensação, **os juros somente incidirão sobre o principal, e nunca sobre os próprios juros**, os quais permanecerão sempre inalterados.

Nessa linha de convicções, pode-se asseverar que a sistemática de compensação tributária que a Interessada pretende utilizar, tendo como fulcro as previsões de imputação no pagamento previstas no Código Civil, é completamente válida sob o prisma do Direito Tributário, uma vez que este, no que se refere a esta matéria, restringe-se a vedar a capitalização dos juros, a qual não ocorre na vertente situação.

Em face de todas as considerações acima expostas, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2007


ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO - Relatora