



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10980.007805/2003-01
Recurso n° 152.285 - Voluntário
Acórdão n° 3801-00.448 – 1ª Turma Especial
Sessão de 29 de junho de 2010
Matéria COFINS
Recorrente TRANSPORTES COLETIVOS GLÓRIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/98, 06/98, 08/98, 09/98, 10/98.

Ementa: LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCOMPATIBILIDADE DO VALOR PAGO E O DECLARADO EM DCTF. MULTA DE 75% PELO NÃO PAGAMENTO. COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO. PONDERAÇÃO DA FORMA EM RELAÇÃO AO CONTEÚDO. PROCEDÊNCIA.

1 – Lançamento tributário de ofício ante a incompatibilidade de valores efetivamente recolhidos ao fisco federal e os declarados em DCTF e aplicação de multa de 75% (setenta e cinco por cento) em razão do não pagamento. Há nos autos provas robustas de que o montante cobrado no auto de infração foi recolhido aos cofres da União Federal e, por isso mesmo, não há que se falar em lançamento de ofício e aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento).

2 – Se houve descumprimento da forma de extinção do crédito tributário pela compensação, a Autoridade Fiscal deveria ter lavrado multa por ofensa a obrigação tributária acessória, não da obrigação tributária principal, já extinta e cujos créditos se encontravam nos cofres da União Federal.

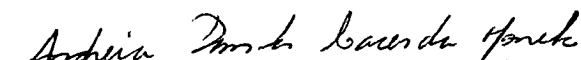
3 – A ofensa à forma, desde que cumpridas as exigências do conteúdo instrumentalizado pela mesma, não pode se sobrepor ao fundo.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.


Magda Cotta Cardozo - Presidente


Andréia Dantas Lacerda Moneta - Relatora

EDITADO EM: 21/07/2010

Participaram do presente julgamento os conselheiros Magda Cotta Cardozo, Flávio de Castro Pontes, Andréia Dantas Lacerda Moneta, José Luiz Bordignon e Maria Adelaide Carrero Gonçalves de Aquino (Suplente).

Ausente, justificadamente, os Conselheiros Arno Jerke Júnior e Renata Auxiliadora Marchetti.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 92/104) interposto pelo contribuinte acima identificado, em 10/01/2008, contra o acórdão de n.º 06-16.173, proferido pela 4ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, datado de 27 de novembro de 2007, que indeferiu a impugnação administrativa manejada pelo contribuinte em desfavor do auto de infração que fora lavrado contra si pelo suposto não recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS dos meses janeiro, junho, agosto a outubro de 1998, no total, atualizado, de R\$ 7.261,82 (sete mil, duzentos e sessenta e um reais e oitenta e dois centavos), nos termos da ementa, abaixo transcrita (fls. 86):

“Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de Apuração: 01/01/1998 a 31/01/1998, 01/06/1998 a 30/06/1998, 01/08/1998 a 31/10/1998

AUDITORIA INTERNA EM DCTF. DECLARAÇÃO INEXATA E FALTA DE RECOLHIMENTO

Presente a falta de recolhimento, apurada em auditoria interna de DCTF, autorizada está a formalização de ofício do crédito tributário correspondente.

Lançamento Procedente

Contra a lavratura do auto de infração eletrônico n. 0007726, o contribuinte apresentou impugnação administrativa tempestiva (fls. 01/08), nos moldes do art. 15 do Decreto n.º 70.235/72, arguindo que os valores lançados no auto de infração lavrado foram devidamente compensados e declarados em DCTF, porém completamente desconsiderados pela autoridade fiscalizadora. A par dessas razões, transcorreu fundamentação sobre o instituto da compensação, pelo que, segundo argumentou, a legislação da época permitia que o



contribuinte compensasse valores recolhidos a maior ou indevidamente independentemente de pronunciamento administrativo ou judicial.

A 4ª Turma da DRJ Curitiba/PR, apesar de conhecer da impugnação, porquanto tempestiva, a julgou improcedente e endossou o lançamento tributário efetuado. Defendeu a Autoridade recorrida que as compensações realizadas e declaradas teriam sido levadas em consideração sim pela autoridade fiscalizadora. Porém, o contribuinte não detinha o crédito compensatório porque o pagamento parcial realizado via DARF já havia sido utilizado, esgotando-se, por isso mesmo, o crédito porventura recolhido a maior.

Em desfavor do acórdão lavrado pela 4ª Turma da DRJ de Curitiba/PR, o contribuinte interpôs recurso voluntário repetindo as razões expostas na peça de impugnação outrora protocolada (fls. 92/104).

É o relatório.

Voto

Conselheira Andreia Dantas Lacerda Moneta, Relatora.

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Constata-se do auto de infração colacionado às fls. 26/36 que a autoridade fiscalizadora lançou o crédito de COFINS dos meses de janeiro, junho, agosto, setembro e outubro de 1998 por ter constatado insuficiência no recolhimento da contribuição frente às informações prestadas pelo contribuinte na Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF. Consectariamente, a autoridade fiscalizadora também aplicou a multa de ofício retratada no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Todavia, aduz o contribuinte que o montante apontado pela SRFB como não recolhido foi objeto de compensações pelo pagamento a maior da COFINS nas competências dos meses de 12/97, 02/98, 03/98, 04/98 e 05/98. Uma vez que a legislação da época permitia, segundo suscitou, o contribuinte apurou o crédito recolhido a maior e compensou com competências posteriores da COFINS, quais sejam, os meses de janeiro, junho, agosto, setembro e outubro de 1998, objetos do auto de infração lavrado.

Ouso discordar, parcialmente, da tese defendida pelo Recorrente. Explico!

Preambularmente, é de bom alvitre realizar um esboço histórico da cadeia de sucessão legislativa que rege o instituto da compensação.

Até o advento da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não havia no ordenamento jurídico pátrio lei federal específica tratando da figura da compensação tributária na alçada da administração tributária federal, a qual, a partir daquela data, poderia ocorrer entre tributos da mesma espécie, nos moldes do seu art. 66.

A partir de 27 de dezembro de 1996, com a vinda a lume da Lei n.º 9.430, até o dia 30 de dezembro de 2002, havia autorização legal para compensação de tributos de



espécies distintas, desde que fossem todos administrados pela Secretaria da Receita Federal e que o órgão fazendário, a requerimento do contribuinte, autorizasse previamente a compensação, a teor do art. 74 do diploma citado. Com a nova redação conferida a esse artigo pela Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, surgiu a possibilidade de compensação de iniciativa do contribuinte com quaisquer tributos administrados pela SRF, mediante entrega da declaração de compensação.

Neste imbróglio legislativo, apesar de não dizer respeito ao caso em deslinde, mas é de bom alvitre deixar registrado, surgiu em 2001 mais um outro requisito para o manuseio da figura da compensação, pelo que a Lei Complementar n.º 104/2001 instituiu o art. 170-A, o qual somente confere a compensação após o trânsito em julgado de decisão judicial.

Em atenção ao adágio latino *tempus regit actum*, a lei aplicável à compensação é aquela vigente a época do encontro entre os débitos e créditos, tendo por marco inicial a data da compensação efetiva, pois configurado o ato jurídico perfeito ao diploma legal em questão.

À época em que foram realizadas as ditas compensações, ano de 1998, estava em pleno vigor a redação original do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, na qual se permitia a compensação de tributos da mesma espécie ou de espécies distintas, desde que, mediante requerimento do contribuinte, a SRFB autorizasse previamente a compensação.

Compulsando os autos (fls. 38/81), vejo que o contribuinte descumpriu o teor do comando normativo do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, visto que não atravessou o competente requerimento administrativo e não aguardou uma previa autorização administrativa às compensações.

Todavia, a razão do descumprimento da forma pela qual se extinguiria o crédito tributário pela compensação em si e por si não pode ser supedâneo ao lançamento efetuado pela Secretaria da Receita Federal no auto de infração guerreado.

Denota-se no auto de infração (fls. 34), conforme acima apresentado, que o mesmo se ancora no suposto não pagamento das quantias ali identificadas, quais sejam, R\$ 931,89 (01/98), R\$ 353,75 (06/98), R\$ 1.232,93 (08/98), R\$ 123,07 (09/98) e R\$ 36,93 (10/98), totalizando R\$ 2.678,57 (dois mil, seiscentos e setenta e oito reais e cinquenta e sete centavos), acrescidos da multa de 75% (setenta e cinco por cento) de que trata o art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96, no valor de R\$ 2.008,93 (dois mil e oito reais e noventa e três centavos).

Divirjo da orientação do acórdão recorrido, pois há prova cabal nos autos do recolhimento dos montantes relacionados no auto de infração fustigado.

O contribuinte, ao realizar o recolhimento de algumas competências da COFINS, o fez em patamares superiores ao realmente devido ao fisco federal. Daí surgiram os créditos utilizados para fins de compensação com as competências dos meses indicados no auto de infração.

Para bem melhor desvendar a matéria factual que circunda o caso em debate, reproduzo pormenorizadamente na tabela baixo os meses, os valores creditórios obtidos pelo contribuinte e a página correspondente do processo administrativo em que se encontram amparadas as razões do Recorrente, senão vejamos:

MÊS/ANO	VALOR DEVIDO	VALOR PAGO	FLS.	DIFERENÇA CREDITÓRIA
---------	--------------	------------	------	----------------------

12/97	R\$ 46.350,40	R\$ 47.424,86	38/40	R\$ 1.074,46
02/98	R\$ 46.209,35	R\$ 46.318,14	43 e 50	R\$ 108,79
03/98	R\$ 48.601,75	R\$ 48.645,65	44 e 51	R\$ 43,90
04/98	R\$ 48.387,40	R\$ 49.542,98	53 e 57	R\$ 1.155,58
05/98	R\$ 48.770,24	R\$ 49.289,68	54 e 58	R\$ 519,44

TOTAL: R\$ 2.902,17

O procedimento compensatório utilizado pelo contribuinte foi simples. Ele, por descuido ou falha de sua contabilidade, recolheu a COFINS aos cofres da União Federal em montante superior ao verdadeiramente devido, totalizando R\$ 2.902,17 (dois mil, novecentos e dois reais e dezessete centavos) de saldo creditório perante a unidade federada.

Em ato contínuo, por ser devedor da COFINS, como não poderia deixar de sê-lo, tendo em vista que o arquétipo do tributo elege o faturamento como hipótese de incidência tributária e toda atividade empresarial visa esse intento, o contribuinte se utilizou do crédito então apurado e abateu das parcelas supervenientes, referentes aos meses, repita-se, de janeiro, junho, agosto, setembro e outubro de 1998, no montante R\$ 2.678,57 (dois mil, seiscentos e setenta e oito reais e cinquenta e sete centavos).

Apesar de não ter ocorrido formalmente a compensação tributária – afinal de contas, o contribuinte não observou a liturgia do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 –, no seu plano ontológico sim. Ao pagar o tributo a maior, apurando crédito, e pagá-lo posteriormente com dedução desse valor, nada mais é do que um procedimento compensatório de extinção de crédito, porquanto haverá o encontro de contas entre os indivíduos da relação jurídica.

Por isso mesmo, concluo categoricamente que houve quitação dos valores constantes do auto de infração lavrado. O montante principal de R\$ 2.678,57 (dois mil, seiscentos e setenta e oito reais e cinquenta e sete centavos) ingressou nos cofres da União Federal quando do pagamento da contribuição pelo Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, através do código 2172.

Ademais, o recolhimento do tributo pelo contribuinte superou até mesmo o valor do principal cobrado no auto de infração, na monta de R\$ 223,60 (duzentos e vinte e três reais e sessenta centavos). Conclui-se, portanto, que não houve prejuízo à Fazenda Federal, mas sim benefício pelo recolhimento a maior.

Se houve a extinção do crédito tributário sem respeitabilidade da forma traçada na lei, especificamente a do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, porém havendo quitação integral do tributo, poderia ou até deveria a autoridade fiscalizadora ter lavrado multa em desfavor do contribuinte por não ter observado uma obrigação tributária acessória, não lançar o crédito tributário no auto de infração, porquanto não houve desrespeito à obrigação tributária principal.

Observe-se que até mesmo a multa de 75% (setenta e cinco por cento) do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 não pode perdurar, visto que ela anda *pari passu* com a obrigação tributária principal, isto é, com a extinção do crédito tributário nascido do fato gerador. Assim reza o dispositivo legal em comento:



Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

Logo na cabeça do dispositivo se acha inserida a cláusula “lançamento” (de ofício), fazendo alusão à constituição de crédito tributário, nos moldes do art. 142 do *Codex Tributário Nacional*. Como demonstrado, não houve falta de quitação da contribuição e, por isso mesmo, não havia o que ser lançado de ofício, *rectius*: constituído o crédito tributário.

Em não havendo ofensa à obrigação tributária principal, não há que se falar em lançamento tributário, sobretudo de ofício. Consequentemente, inaplicável se torna a multa do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96.

Pende em favor da Administração Pública o princípio da inescusabilidade do conhecimento da lei, consoante disciplina do art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil. Portanto, qualquer diploma legal que haja sido promulgado e publicado pode ser exigido em desfavor do particular. Todavia, sabe-se que essa regra principiológica trilha o caminho do impossível e deve ser interpretada *cum grano salis*, mais ainda em se tratando de direito tributário, porquanto existem inúmeras regras, constitucionais, legais e sublegais, disciplinando um único instituto. À guiza de ilustração, cite-se a própria compensação e seu imbróglio legislativo.

É certo que a forma deve reger as relações jurídicas na sociedade. É ela o fio condutor do início, meio e fim de qualquer relação jurídica travada. Atos regulares tendentes à uma conclusão jurídica, tais como obtidos em processos ou procedimentos, são amplamente necessários em uma sociedade democrática, visto que nenhum homem é uma ilha; participam eles de relações dicotômicas, complexas, típicas das relações humanas. Cada indivíduo deve respeitar a forma traçada pelo corpo de eleitos e não impor sua vontade, ainda que procedimental, frente a outrem, sob pena do caos geral.

Contudo, apesar de necessária a forma, ela não é imprescindível. Não poderá ela beirar o formalismo exacerbado, elegendo-a em detrimento do conteúdo, da matéria por ela procedimentalizada. Não se deve preferir a forma ao fundo, o continente ao conteúdo. Veja-se que até mesmo o código de ritos dos processos judiciais civis fez constar em seu corpo o princípio da instrumentalidade das formas, transparecendo preferência ao conteúdo regido pela forma.

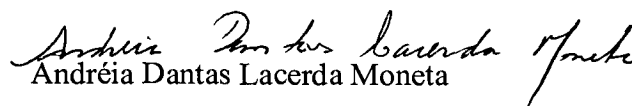
É indiscutível que o fundo, o conteúdo, o objeto material foi cumprido pelo contribuinte recorrente, qual seja, a quitação do tributo constante do auto de infração. Apesar disso, o mesmo não o fez em atenção à forma delineada na lei, desrespeitando o procedimento, o continente. Porém, jamais este último poderá preponderar sobre aquele primeiro. Houve completa desconsideração da matéria de fundo por parte da autoridade fiscalizadora, motivo porque ela lançou o crédito tributário já extinto pelo pagamento do contribuinte.

Arrimada nessas considerações, entendo impertinente o lançamento de ofício realizado pela autoridade fiscalizadora, visto que as competências ali representadas foram devidamente quitadas e a verba oriunda dessa quitação ingressou nos cofres da União Federal,



assim como a aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento) por estar intimamente ligada ao descumprimento de obrigação tributária principal, inócurrenre *in casu*.

Diante do exposto, voto pelo total acolhimento do recurso voluntário, a fim de que o auto de infração lavrado seja nulificado pelo fato de a obrigação tributária principal ter sido fielmente cumprida pelo contribuinte, devendo, a unidade local indisponibilizar os valores recolhidos a maior para novas utilizações.


Andréia Dantas Lacerda Moneta