



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

Processo n° 10830.005039/2005-17
Recurso n° 1 Voluntário
Acórdão n° **3801-001.987 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 24 de julho de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA -
RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO
Recorrente BENTELER COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.

É de 5 (cinco) anos o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, contado da data da entrega da declaração de compensação.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. MANUTENÇÃO PREDIAL.

Não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o PIS os gastos de produção (manutenção predial) que não aplicados ou consumidos diretamente no processo fabril, vez que não se enquadram no conceito de insumos.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DÉBITOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. DÉBITOS CONFESSADOS EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). INCIDÊNCIA DA MULTA DE MORA.

Incide a multa de mora sobre valor de tributo confessado pelo contribuinte em Dcomp, pois o crédito foi regularmente constituído pelo próprio sujeito passivo, não se configurando denúncia espontânea (art. 138 do CTN) eventual pagamento a destempo.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que reconheciam o direito de descontar créditos em relação aos valores decorrentes da manutenção de prédios e instalações fabris. Os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède e Sidney Eduardo Stahl votaram pelas conclusões nesta matéria

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, Déroulède, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Os presentes autos retornam a esta Turma de Julgamento após pronunciamento da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que mediante acórdão nº 38001-000.698 (fls. 265/268) anulou a decisão prolatada nesta primeira instância de julgamento.

Recupera-se, a seguir, o relatório dos fatos como elaborado na decisão cancelada.

Em 21/10/2005 a contribuinte protocolou o Pedido de Ressarcimento de Créditos do PIS Exportação de fl. 01, no montante de R\$ 42.749,56, relativo a saldo de créditos da contribuição apurados no regime da não cumulatividade e decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior realizadas no ano de 2004.

Abriu-se procedimento fiscal com o objetivo de averiguar a regularidade do pleito da interessada. Do procedimento, resultou o RELATÓRIO DE INFORMAÇÃO FISCAL que integra os autos, no qual a autoridade responsável pela auditoria, depois de detalhar os documentos verificados, aponta o que constatou do exame da documentação apresentada pela empresa, bem como se posiciona a respeito da existência do crédito solicitado no Pedido de Ressarcimento:

[...]No curso das verificações ora citadas, identificou-se que o contribuinte inseriu despesas de "manutenção predial corretiva e manutenção predial preventiva" dentre os valores que compõem a base de cálculo dos créditos relativos a "Serviços Utilizados como Insumos". Porém, não há previsão legal para o aproveitamento de créditos decorrentes de despesas dessa natureza.

O Relatório Fiscal segue com tabela de recálculo do valor passível de ressarcimento, considerando a glosa efetuada na composição dos créditos.

Verificou-se ainda que a contribuinte utilizou o valor pleiteado em Declaração de Compensação tratada no processo nº 10830.005057/2005-07.

Encaminhados os autos ao Serviço de Orientação e Análise Tributária Seort da unidade de origem, foi proferido o Despacho Decisório mediante o qual reconheceu-se direito creditório na cifra de R\$ 42.724,54 e homologaram-se as compensações declaradas até esse limite.

Notificada do teor do despacho decisório em 23/12/2009, em 22/01/2010 a contribuinte protocolou manifestação de inconformidade, na qual alega, em síntese o que segue.

Inicialmente, pleiteia que o presente processo seja analisado conjuntamente com o processo nº 10830.005057/2005-07, tendo em vista a inequívoca vinculação de ambos.

No tocante à glosa de créditos calculados sobre despesas com manutenção predial, alega que os dispêndios correspondem a gastos realizados com a manutenção do prédio em que se localiza sua fábrica e, portanto, enquadram-se no conceito de bens e serviços utilizados como insumos na produção, a teor do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

A contribuinte contesta ainda o procedimento da administração tributária, alegando que sobre o valor do débito compensado pela Requerente foi imputada multa pela D. Fiscalização, que equiparou a compensação a um pagamento fora do prazo.

A seu ver, o procedimento é equivocado, visto que seria aplicável ao caso o instituto da denúncia espontânea. Isto porque teria agido nos exatos termos do art. 138 do CTN, promovendo o pagamento do débito por compensação antes de qualquer iniciativa por parte da fiscalização. Assim, conclui, o pagamento (compensação) espontâneo do débito em atraso rechaçou a incidência da multa de mora. Ademais, a indenização pelo mero atraso já resta satisfeita com a inclusão dos juros de mora, condição cumprida pela Requerente para a configuração da denúncia espontânea.

No despacho de encaminhamento dos autos a julgamento, fls. 219, o Seort da Delegacia de origem assim se posicionou com relação ao prosseguimento do feito:

As normas constantes da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 (Art. 36 c/c Arts. 72 e 73), bem como dos diplomas por ela revogados e das instruções constantes do programa PERDCOMP, estabelecem claramente os critérios para a valoração dos créditos e atualização dos débitos para que sejam informados corretamente na declaração de compensação. Portanto:

quando o contribuinte, ao elaborar uma declaração de compensação, por motivos diversos, erra em seus cálculos, superestimando o valor do crédito que efetivamente possuiria, parte dos débitos declarados está, desde o início, desprovida de créditos para quitá-los. Dessa forma, caracteriza-se aí excesso de débitos, ao qual não podem ser atribuídos os efeitos da compensação;

na hipótese de o sujeito passivo, ao elaborar a declaração de compensação, declarar débitos vencidos em desacordo com a legislação, contrariando o disposto no art. 36 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, não acrescendo ao principal todos os acréscimos legais previstos (multa de mora e juros), o

montante informado será, de ofício, objeto de imputação proporcional. A diferença encontrada, caso não haja na mesma declaração crédito remanescente em valor suficiente para cobri-lo, caracterizar-se-á como excesso de débitos, ao qual não podem ser atribuídos os efeitos da compensação – porque, na hipótese, compensação, a rigor, não há – e que deve ser objeto de cobrança imediata.

Assim sendo, proponho que se considere que o(s) débito(s) remanescente(s) não se encontra(m) com a exigibilidade suspensa, mantida a cobrança no processo nº 10830.005057/2005-07 a parcela não passível de quitação ainda que o contribuinte tenha decisão favorável quanto ao mérito, bem como encaminhar para julgamento este processo 10830.005039/2005-17.

Em 05/04/2010 a contribuinte protocolou a peça de fls. 223/229 contestando o despacho que determinou o prosseguimento da cobrança dos débitos não cobertos pelo crédito informado nas DCOMPs. Alega que na manifestação de inconformidade teceu argumentação específica, relacionada ao instituto da denúncia espontânea, que interfere na apuração do quantum devido. Solicita, assim, o reconhecimento da suspensão da exigibilidade de todo o débito objeto da Declaração de Compensação e o direito à discussão administrativa.

Esta Turma de Julgamento, examinando o processo em sessão realizada em 24/05/2010, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo as glosas dos créditos calculados sobre despesas com manutenção predial.

Quanto à alegação dirigida contra o encontro de contas efetuado pela unidade local, a decisão anulada pelo CARF anotou que a matéria era estranha ao objeto dos autos já que o processo, até então, era composto exclusivamente pelo Pedido de Ressarcimento de fl. 1.

Apresentando Recurso (fls. 239/286) contra o decidido por esta Delegacia de Julgamento, a contribuinte reforçou, em resumo, as razões expostas na manifestação de inconformidade.

Remetidos os autos ao CARF, a Terceira Seção de Julgamento julgou nulo o acórdão em comento, por ofensa ao princípio da ampla defesa e do duplo grau de jurisdição, determinando à primeira instância que proferisse nova decisão corrigindo os erros materiais apontados.

Na decisão prolatada pelo CARF, o Conselheiro relator no voto acatado por unanimidade (fl. 268v) consignou que o Despacho Decisório nº 1247/2009, fls. 87, tratou do pedido de ressarcimento do PIS Não-Cumulativo (processo nº 10830.005039/2005-17) e da declaração de compensação que fazia parte do processo nº 10830.005057/2005-07. Afirmou que na manifestação de inconformidade apresentada a contribuinte contestou tanto a glosa de créditos, como a inclusão da multa de mora no cômputo dos débitos compensados, além de haver

alertado acerca da vinculação dos processos de crédito e de débito que deveriam ser objeto de julgamento conjunto. Continua o texto do Conselheiro Relator:

Por seu turno, no Acórdão 05-28.932 – 3ª Turma da DRJ/CPS, a autoridade julgadora de primeira instância se restringiu à análise da glosa dos créditos referentes as despesas de "manutenção predial corretiva e manutenção predial preventiva", não se manifestando em relação as demais temas reclamados. [...]No entanto, o Despacho Decisório DRF/CPS nº 1247/2009 tratou tanto do pedido de ressarcimento da Cofins Não-Cumulativa (processo nº 10830.005039/2005-17), quanto da declaração de compensação que fazia parte do processo nº 10830.005057/2005-07. [...]Desse modo, uma vez que a decisão abarcou o pedido de ressarcimento e a compensação, não caberia a apresentação de duas manifestações de inconformidade sobre o mesmo despacho, implicando em prazos, decisão e controles diferentes. Na realidade, as duas matérias deveriam constar de um mesmo processo.

Observa-se, também, que a decisão recorrida não enfrentou a questão relacionada com a aplicação do instituto da denúncia espontânea, defendida pela recorrente, quanto a forma de calcular os impostos a serem compensadas, uma vez que a ação (solicitação de compensação) foi realizada antes de qualquer procedimento de ofício.

Destarte, verifica-se que a decisão recorrida contém vícios materiais, os quais não podem ser sanados nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal.

Além do mais, a decisão violou o disposto no art. 31 do Decreto nº 70.235/72, pois não atendeu os requisitos estabelecidos no mesmo, configurando vício de ilegalidade.

Como visto, ficou constatada a existência de erros materiais que trouxeram prejuízos ao direito de ampla defesa da interessada.

[...]Desse modo, a autoridade julgadora de primeira instância deverá proferir nova decisão, corrigindo os vícios materiais acima apontados.

Diante de todo o exposto, em respeito ao princípio da ampla defesa, do duplo grau de jurisdição e para que não haja supressão de instância, encaminho meu voto no sentido de:

1. Julgar nulo o Acórdão nº Acórdão 05-28.932 – 3ª Turma da DRJ/CPS, de 24 de maio de 2010.

2. Anexar o processo nº 10830.005057/2005-07 ao presente processo, para que as matérias relacionadas ao crédito e ao débito sejam julgadas conjuntamente.

Foram aos autos assim, remetidos de volta a esta DRJ para novo julgamento. Termo de fl. 308 comunica a juntada, por apensação

ao presente processo, dos autos do processo administrativo nº 10830.005057/2005-07.

A DRJ em Campinas (SP) mais uma vez julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

Decisão Anulada. Cerceamento do Direito de Defesa. Novo Julgamento.

Anulada a decisão de primeira instância por cerceamento ao direito de defesa, procede-se a novo julgamento com o enfrentamento das questões não apreciadas no acórdão viciado.

Regime da Não Cumulatividade. Geração de Créditos. Gastos não caracterizados como Insumos. Impossibilidade. Manutenção Predial. Fretes de Produtos em elaboração.

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação, como manutenção predial e fretes contratados para transporte de bens em elaboração.

Multa de mora. Compensação Extemporânea. Denúncia Espontânea. Não Ocorrência.

É devida a multa de mora quando a compensação é declarada após o prazo de vencimento do tributo, sendo inaplicável o instituto da denúncia espontânea.

Discordando novamente da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, cujo teor é sintetizado a seguir.

Em breve arrazoado, inicialmente, descreve os fatos argumentando que a recorrente apurou corretamente o crédito, em montante suficiente para a quitação dos débitos por ela declarados, bem como procedeu corretamente à compensação.

Em preliminar sustenta a decadência do direito de o fisco analisar a apuração do saldo credor relativo ao quarto trimestre de 2004. Alega que não cabe à autoridade administrativa a revisão da própria apuração do tributo, o que somente poderia ter sido efetuado dentro do prazo decadencial e por meio de procedimento próprio.

Defende a tese de que a autoridade administrativa somente pode questionar a apuração do direito creditório dentro do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Argumenta que o prazo tratado pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96 serve apenas e tão somente para que a autoridade administrativa homologue ou não compensação declarada pelo sujeito passivo, ou seja, a autoridade administrativa tem a prerrogativa de apenas e tão somente de confirmar a correção entre os valores dos créditos apurados e aqueles declarados nas declarações de compensação, confirmar pagamento que tenham fundamento a apuração do direito creditório, além de outras verificações quanto às formalidades legais da compensação.

Colaciona doutrina e jurisprudência sobre esta matéria.

Destaca que como os valores utilizados como crédito da contribuição para o PIS para compensação foram apurados no quarto trimestre de 2004, a D. Fiscalização somente poderia ter questionado tal procedimento até o quarto trimestre de 2009, respeitando-se o prazo decadencial de cinco anos, em atenção ao disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, porém, não foi o que ocorreu, pois a ora recorrente somente foi intimada acerca do Despacho Decisório no dia 23/12/2009, após o decurso do prazo decadencial de cinco anos.

No mérito, inicialmente questiona o conceito de insumo adotado pela decisão “a quo”. Em síntese reitera os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e conclui que os valores decorrentes da manutenção de prédios e instalações fabris devem servir de base para o cálculo dos créditos da contribuição para o PIS, vez que tais gastos influenciam diretamente na fabricação dos produtos da Sociedade, porquanto depende das instalações prediais operando com pleno vigor e eficiência para fabricar seus produtos e desempenhar sua atividade, configurando-se, portanto, em efetivos insumos.

No que se refere à cobrança do débito compensado, sustenta a impossibilidade de exigência de quaisquer valores a título de estimativa, após o encerramento do ano-calendário.

Alega que as compensações em questão foram declaradas no curso do ano-calendário quando, ainda, eram devidas as estimativas. Daí terem sido objeto de declaração e confissão. Esclarece que encerrado o ano-calendário, foi apurado prejuízo fiscal, o que significa dizer que os valores das estimativas deixaram de ser devidos, já que não foi apurada base de cálculo passível de incidência do tributo.

Insiste que eventual diferença de estimativa recolhida a menor, deveria ser atribuída ao resultado final do ano-calendário, com o ajuste da base de cálculo apurada, o que, no presente caso, resultaria em redução do saldo negativo apurado.

De outro lado, questiona a imputação de multa de mora sobre o valor do débito compensado. Alega que no caso é aplicável o instituto da denúncia espontânea. Outrossim, reitera os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

Por fim, requer que seja dado integral provimento ao seu recurso com o reconhecimento de seu direito creditório. Postula o reconhecimento da denúncia espontânea em relação à cobrança do débito do tributo do ano-calendário de 2005 e, alternativamente, requer que seja cancelada a exigência de valores a título de estimativas, tendo em vista que indevidas após o encerramento do ano-calendário.

Protesta pela posterior juntada de documentos e por sustentação oral e requer que as futuras intimações sejam efetuadas no endereço atual da empresa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento.

Consigne-se que esta decisão engloba os fatos deste processo administrativo e do processo específico de compensação nº 10830.005057/2005-07.

As matérias em discussão nesse litígio administrativo são objeto de inúmeras controvérsias entre a Fazenda Nacional e os contribuintes. Assim, as teses serão enfrentadas por tópicos específicos, em consonância com as alegações da requerente no recurso voluntário.

1 – Preliminar – Prazo decadencial

A recorrente insiste na tese de que ficou configurada a decadência para a análise do saldo credor da contribuição para o PIS relativo ao quarto trimestre de 2004, nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Assim, as glosas efetuadas pela fiscalização não podem subsistir.

A tese da interessada não pode prosperar. Tenha-se presente que este processo administrativo e o respectivo apensado têm por objeto o ressarcimento/compensação de tributo federal.

A compensação, que é uma modalidade de extinção do crédito tributário, é prevista no artigo 170 do CTN - Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172/66, o qual remete à lei ordinária a disciplina da matéria. O CTN assim dispõe sobre a compensação:

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.” (grifou-se).

Desta forma, a compensação é um dos meios de extinção do crédito tributário e se concretiza pelo encontro de contas entre a Fazenda Nacional e o sujeito passivo. Deste modo, o art. 74 da Lei nº 9.430/96 (e alterações) disciplina o regime de compensação no âmbito federal.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(grifou-se)

(...)

Por seu turno, o § 5º deste dispositivo legal estabelece o prazo para a homologação da compensação:

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)(grifou-se)

Destarte, o prazo de cinco anos conta-se da data da entrega da declaração de compensação que foi formalizada no processo nº 10830.005057/2005-07. No caso presente, constata-se que a declaração de compensação foi entregue em 21/10/2005, de sorte que as verificações efetuadas em relação aos créditos da contribuição para o PIS não-cumulativa foram realizadas dentro do prazo legal de 5(cinco) anos, uma vez que o contribuinte foi cientificado do despacho decisório em 23/12/2009.

Como visto, na compensação a autoridade tem por obrigação legal, no prazo acima referido, verificar se os créditos são líquidos e certos, ou seja, a exatidão dos créditos da contribuição contribuição para o PIS apurados e declarados pelo sujeito passivo.

Diferentemente do alegado pela recorrente, o art. 150 §4º do CTN trata do prazo que a Fazenda Nacional tem para verificar a exatidão do pagamento efetuado. Esse prazo não se aplica à análise dos créditos que podem ser descontados da contribuição para o PIS sob o regime da não-cumulatividade.

A propósito do lançamento por homologação, Luciano Amaro em Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2005, p. 364 e 365, esclarece:

E o lançamento? Este - diz o Código Tributário Nacional – opera-se por meio do ato da autoridade que, tomando conhecimento da atividade exercida pelo devedor, nos termos do dispositivo, homologa-a. A atividade aí referida outra não é senão a de pagamento, já que esta é a única providência do sujeito passivo tratada no texto. Melhor seria falar em “homologação do pagamento”, se é isso que o Código parece ter querido dizer. (grifou-se)

Em suma, não ficou configurada a decadência.

2 Do direito descontar créditos em relação aos valores decorrentes da manutenção de prédios e instalações fabris

A recorrente insurgiu-se contra a glosa dos créditos relativos as despesas com manutenção predial. Sustenta o direito ao crédito com base no inciso II do artigo 3º da Lei nº da Lei 10.637/2002.

Após longa exposição sobre o conceito de insumo, argumenta que os referidos gastos configuram insumos.

De sorte que a grande controvérsia tem por objeto o conceito de insumo.

Segundo o art. 3º, inciso II, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, disciplina, a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

(...)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX- energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

(...), (grifou-se)

Destarte, o ponto central da questão é compreender o conceito de insumo estabelecido nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Há diversas exegeses a respeito desse dispositivo, tais como: definição de insumo segundo a legislação do IPI, aplicação de custos e despesas de acordo com a legislação do IRPJ, custos de produção, etc. Para o deslinde da questão, é despidendo examinar o método indireto subtrativo que, em regra, foi adotado para o exercício da não-cumulatividade da contribuição em discussão.

A respeito da interpretação das leis, Carlos Maximiliano em *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 162, ensina:

Por mais opulenta que seja a língua e mais hábil quem a maneja, não é possível cristalizar numa fórmula perfeita tudo o que se deva enquadrar em determinada norma jurídica: ora o verdadeiro significado é mais estrito do que se deveria concluir do exame exclusivo das palavras ou frases interpretáveis; ora sucede o inverso, vai mais longe do que parece indicar o invólucro visível da regra em apreço. A relação lógica entre a expressão e o pensamento faz discernir se a lei contém algo de mais ou de menos do que a letra parece exprimir: as circunstâncias extrínsecas revelam uma idéia fundamental mais ampla ou mais estreita e põem em realce o dever de estender ou restringir o alcance do preceito. Mais do que regras fixas influem no modo de aplicar uma norma, se ampla, se estritamente, o fim colimado, os valores jurídico sociais que lhe presidiram à elaboração e lhe condicionaram a aplicabilidade. (grifou-se)

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa (IN) nº 247/2002 (redação dada pela IN SRF nº 358/03), regulamentou o assunto a partir da concepção tradicional da legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e adotou uma interpretação para o conceito de insumo, conforme excerto a seguir transcrito:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)(grifou-se)

Em que pese não vincular a autoridade julgadora, a interpretação dada pela RFB apresenta-se compatível e coerente com a legislação da não-cumulatividade da contribuição para o PIS. Essas normas complementares não atentaram contra a legalidade, além de não terem extrapolados os limites traçados na respectiva lei.

Em outras palavras, as normas acima delimitaram o direito de crédito com a especificação dos serviços que geram crédito. Posto isso, ao sujeito passivo somente é permitido descontar unicamente os créditos autorizados e discriminados pela lei. Em suma, não é qualquer serviço, custo de produção ou despesa que confere crédito da contribuição.

Caso o legislador tivesse outra intenção, de tal forma que os direitos de descontar os créditos abrangeriam o maior número de gastos possíveis, teria feito constar na lei uma referência explícita ao direito de descontar créditos em conformidade com custos e as despesas necessárias segundo a legislação do IRPJ. Da mesma maneira, caso quisesse adotar o conceito de custos de produção, não teria utilizado a expressão insumos.

Além disso, a lei que instituiu a não-cumulatividade da contribuição para o PIS especificou outros custos de produção e despesas operacionais que geram direito ao crédito, tais como: aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica; máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado; edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Com efeito, o conceito de insumo no âmbito do direito tributário foi estabelecido no inciso I, § 1º, do artigo 1º da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, *in verbis*:

Art. 1º

(...)

§1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

Destarte, em tributos não cumulativos o conceito de insumo corresponde a matérias-primas, produtos intermediários e a materiais de embalagem. Ampliar este conceito implica em fragilizar a segurança jurídica tão almejada pelos sujeitos ativo e passivo.

Nesse sentido, recentemente o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial 1.020.991 - RS, assim se pronunciou:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e Resp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

(STJ, 1ª Turma, REsp 1.020.991-RS, Dje 14/05/2013, rel. Sérgio Kukina)

Por pertinente, transcreve-se o seguinte excerto do voto proferido pelo Ministro Relator no julgamento deste recurso especial:

No mais, não houve a alegada restrição do conceito de insumo com a edição das Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04, mas apenas a explicitação da definição deste termo, que já se encontrava previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Nesses instrumentos normativos, o critério para a obtenção do creditamento é que os bens e serviços empregados sejam utilizados diretamente sobre o produto em fabricação. Logo, não se relacionam a insumo as despesas decorrentes de mera administração interna da empresa.

Assim, a parte recorrente não faz jus à obtenção de créditos de PIS e COFINS sobre todos os serviços mencionados como necessários à consecução do objeto da empresa, como pretende relativamente aos valores pagos à empresas pela representação comercial (comissões), pelas despesas de marketing para divulgação do produto, pelos serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc), pelos serviços de limpeza, pelos serviços de vigilância, etc., porque tais serviços não se encontram abarcados pelo conceito de insumo previsto na legislação, visto não incidirem diretamente sobre o produto em fabricação.

Quando a lei entendeu pela incidência de crédito nesses serviços secundários, expressamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes previsto nos dispositivos legais questionados (...) (grifou-se)

Nessa esteira, se o conceito de insumo estivesse relacionado com os custos de produção, não faria sentido o legislador ordinário enumerar uma série de outros custos passíveis de gerarem créditos. Deste modo, adota-se como solução deste litígio o conceito de insumo segundo o disposto na IN 247/2002.

Superada essa fase conceitual, passa-se ao exame deste caso concreto.

A autoridade fiscal após exame do processo produtivo relatou:

No curso das verificações ora citadas, identificou-se que o contribuinte inseriu despesas de "manutenção predial corretiva e manutenção predial preventiva" dentre os valores que compõem a base de cálculo dos créditos relativos a "Serviços Utilizados como Insumos". Porém, não há previsão legal para o aproveitamento de créditos decorrentes de despesas dessa natureza.(grifou-se)

Deste modo, nos termos da posição adotada anteriormente, para se ter direito ao desconto dos créditos é necessário que os serviços prestados por pessoa jurídica sejam aplicados diretamente na fabricação do produto, o que não ocorreu nas situações descritas. Dos

elementos que constam neste processo administrativo fiscal, constata-se que os serviços que foram objeto de glosa fiscal (manutenção predial) não podem ser considerados insumos porque não foram aplicados diretamente na atividade fabril.

É bem verdade que esses serviços são importantes para o processo produtivo, todavia tais serviços não são empregados diretamente na fabricação do produto destinado à venda.

Do exame dos elementos probatórios, é forçoso concluir que são serviços auxiliares e/ou complementares ao processo produtivo. Como visto, em regra, são gastos gerais ou custos de produção que não se enquadram no conceito de insumos.

Em remate, em relação a essa matéria, não merece reparo a decisão recorrida.

3 Da cobrança de débito de estimativa da CSLL decorrente de não-homologação de declaração de compensação

Registre-se que a recorrente faz referência em seu recurso voluntário a cobrança do IRPJ estimativa, todavia a cobrança no processo nº 10830.005057/2005-07 tem por objeto a CSLL. Assim pelo princípio da fungibilidade as razões da recorrente serão consideradas como se a cobrança se referisse à CSLL.

Tenha-se presente que a compensação extingue o crédito tributário, mediante a entrega de declaração de compensação, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, nos termos do § 2ª do art. 74 da Lei 9.430/1996, *in verbis*:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (grifou-se)

Ademais, o §6º deste dispositivo legal dispõe que a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Assim, o débito de estimativa CSLL compensado adquire os efeitos decorrentes da extinção, qual seja, considera-se estimativa paga, podendo ser utilizada pelo contribuinte como integrante do saldo negativo e utilizado posteriormente, como aliás confirma a recorrente no item 13 de sua manifestação de inconformidade.

Destarte, considerada a declaração não homologada, necessária se torna a cobrança dos valores que já compuseram o saldo negativo do contribuinte ou que foram utilizados na apuração da CSLL do período a que se refere.

Em conclusão, a DCOMP é instrumento de confissão de dívida, portanto não cabe a discussão neste processo de eventual cobrança indevida.

4 Da imputação da multa de mora

A requerente postula a não imputação da multa de mora caso sejam exigidos os valores da CSLL estimativa.

Em suas razões a recorrente sustentou que no caso em comento é aplicável o instituto da denúncia espontânea.

A tese da ocorrência do instituto da denúncia espontânea não merece prosperar nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), abaixo transcrito:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Em que pese o art. 138 do CTN referir à exclusão da responsabilidade quando da denúncia espontânea, ele deve ser interpretado sistematicamente com outros dispositivos.

A propósito, o Código Tributário Nacional (CTN) no art. 161 dispõe:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, 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.** (grifou-se)*

Com efeito, na hipótese de atraso no recolhimento de tributos, o CTN prevê, além dos juros de mora, a imposição de penalidades, previstas no próprio código ou em lei tributária.

Vale lembrar que a Seção III do CTN, responsabilidade de terceiros, reporta-se à multa moratória em seu artigo 134, § único:

Art. 134. (...)

*Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, **em matéria de penalidades, às de caráter moratório.** (grifou-se)*

Assinala-se, ainda, que, na legislação tributária, a multa de mora sempre esteve integrada para inibir o pagamento de tributos com atraso, conforme os seguintes dispositivos: art. 74 da Lei nº 7.799, de 1989; art. 3º da Lei nº 8.218, de 1991; art. 59º da Lei nº 8.383, de 1991; art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995 e o vigente art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, *in verbis*:

“Art. 61. Os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela SRF, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.” (Grifou-se)

Como visto, o legislador ordinário estabeleceu como acréscimo legal a multa de mora para o recolhimento espontâneo após o vencimento do prazo legal. Não se tem notícia de que este dispositivo tenha sido declarado inconstitucional, ainda, que de forma parcial, ou mesmo, tenha ocorrido uma declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto. A atividade da autoridade administrativa é vinculada, como bem disse a recorrente, não podendo negar vigência a uma lei.

Adotar entendimento diverso, é incentivar os pagamentos dos tributos fora do prazo assinalado pela lei, fato que poderia influenciar negativamente na arrecadação federal, que tem como função precípua prover o Estado de recursos.

Em casos análogos, a não caracterização da denúncia espontânea também foi acolhida em outros julgados administrativos do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA- EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA- O instituto da denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do CTN, não alcança o pagamento espontâneo do tributo, após o prazo de vencimento, para fins de exclusão da multa de mora.” (Grifou-se)

(...)

(Acórdão nº 101-96.167, de 24/05/2007)

(...)

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA- EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA - A denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do CTN, não exclui a responsabilidade pela multa de mora.” (Grifou-se)

(Acórdão nº 101-96352, de 17/10/2007)

A propósito, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento em sede de recurso repetitivo de controvérsia de que se o crédito foi previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa

natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 962379, DJe 28/10/2010)

Por pertinente, transcreve-se o seguinte trecho do voto proferido Min. Teori Albino Zavascki no aludido acórdão do STJ:

Bem se vê, portanto, que, com a constituição do crédito tributário, por qualquer das citadas modalidades (entre as quais a da apresentação de DCTF ou GIA pelo contribuinte), o tributo pode ser exigido administrativamente, gerando, por isso mesmo, consequências peculiares em caso de não recolhimento no prazo previsto em lei: (a) fica autorizada a sua inscrição em dívida ativa, fazendo com que o crédito tributário, que já era líquido, certo e exigível, se torne também exequível judicialmente; (b) desencadeia-se o início do prazo de prescrição para a sua cobrança pelo Fisco (CTN, art. 174); e (c) inibe-se a possibilidade de expedição de certidão negativa correspondente ao débito. (...)

À luz dessas circunstâncias, fica evidenciada mais uma importante consequência, além das já referidas, decorrentes da constituição o crédito tributário: a de inviabilizar a configuração de denúncia espontânea, tal como prevista no art. 138 do CTN. A essa altura, a iniciativa do contribuinte de promover o recolhimento do tributo declarado nada mais representa que um pagamento em atraso. E não se pode confundir pagamento atrasado com denúncia espontânea. Com base nessa linha de orientação, a 1ª Seção firmou entendimento de que não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos declarados, porém pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral.

(...) (Grifou-se)

Além do mais, foi editada a Súmula nº 360 do STJ: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

Tenha-se presente que de acordo com o § 6º do art. 74 da Lei nº 9430/1996 a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Assim, é devida a cobrança da multa de mora sobre os débitos compensados indevidamente.

Destarte, são inúteis e desnecessárias eventuais discussões de outras teses sobre a natureza da multa moratória no âmbito deste Conselho. As autoridades julgadoras têm que se submeter ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça em sede da sistemática de recurso repetitivo.

Por tais razões, incide a multa de mora sobre os valores da CSLL compensados indevidamente, uma vez que é incabível o benefício da denúncia espontânea.

5 Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes - Relator