



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

Processo nº 11516.001826/2007-87
Recurso nº 11.516.001826200787 Voluntário
Acórdão nº **3401-01.733 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de março de 2012
Matéria PIS - PER/DCOMP - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - BASE DE CÁLCULO/ALARGAMENTO
Recorrente CENTRAIS ELÉTRICAS DE SANTA CATARINA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/08/2001

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTO EM ATRASO. MULTA DE MORA.

De acordo com o entendimento pacificado no STJ, inclusive em sede de Recurso Repetitivo, “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 da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, ou 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. No caso, entretanto, a entrega da DCTF e o recolhimento integral do débito se deram no mesmo dia, o que determinou a utilização da regra do artigo 112 do Código Tributário Nacional para a caracterização da denúncia espontânea.

da DCTF e de qualquer procedimento fiscalizatório da autoridade tributária, procedeu ao recolhimento integral do tributo que estava em atraso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/08/2001

PIS/PASEP. ART. 3º, § 1º DA LEI 9.718/98. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REPERCUSSÃO GERAL. EXISTÊNCIA.

Em sede de reafirmação de jurisprudência em repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela inconstitucionalidade do conteúdo do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, conhecido como alargamento da base de

cálculo do PIS e da Cofins. Assim, de se retirar da base de cálculo da contribuição quaisquer outras receitas que não as decorrentes do faturamento, por este compreendido apenas as receitas com as vendas de mercadorias e/ou de serviços.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Jean Cleuter Simões Mendonça.

Relatório

O presente processo retorna a esta Turma após ter sido concluída a diligência que determináramos por meio da Resolução nº 3401-00.065, de 30/09/2010, e que consta às fls. 150/151.

Referida diligência consistiu unicamente na verificação da composição da base de cálculo do PIS/Pasep utilizada pela interessada para apontar um dos valores que teria sido recolhido a maior, de modo que confirmou-se tratar-se, mesmo, de receitas financeiras e de receitas não operacionais, ou seja, de valores que não podem ser considerados como “faturamento”, por este entendido aquele resultante das vendas de mercadorias e serviços, na linha do entendimento pacificado junto ao STF em face da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

Além disso, que a DCTF do segundo trimestre de 2001, foi entregue na seguintes datas: 14/11/2001 [original], 22/11/2004 [retificadora] e 18/05/2005 [retificadora].

Feito esse esclarecimento inicial, passo a me reportar sobre os temas agitados pela Recorrente no seu Recurso Voluntário, desta feita, produzindo uma nova síntese a partir do teor do “Relatório” que elaborei quando da referida Resolução.

Referindo-se a um recolhimento de PIS/Pasep efetuado em 14/11/2001, de R\$ 996.464,61, a interessada formalizou a entrega de duas PER/Dcomp indicando a existência de “Crédito Pagamento Indevido ou a Maior”.

Na primeira delas, entregue em 14/05/2004, indicou um crédito no valor original, da ordem de R\$ 199.292,93 [corrigido, serviria para quitar, mediante compensação, parte do débito da Cofins do período de apuração de abril de 2004, a vencer-se no dia 14/05/2004], que referir-se-ia-se a um valor recolhido a título de “multa de mora” por conta do pagamento em atraso que efetuara do PIS/Pasep do período de apuração de agosto de 2001. Neste caso, a Recorrente invocou a aplicação do instituto da “denúncia espontânea”, previsto no artigo 138 do CTN, para postular o reconhecimento de que tal recolhimento constituiria, na verdade, num pagamento indevido.

Na segunda PER/Dcomp, entregue em 12/05/2006, o crédito indicado, no valor original de R\$ 67.499,68 [corrigido, serviria para quitar, mediante compensação, parte do débito do PIS/Pasep do período de apuração de abril de 2006, a vencer-se no dia 12/05/2006], teria origem na parcela do PIS/Pasep do período de apuração de agosto de 2001 calculada sobre as receitas financeiras e as receitas não operacionais. Neste caso, invocou a aplicação do entendimento do STF quanto ao conceito de faturamento, conforme já explicado alhures.

A DRF/Florianópolis-SC, todavia, do confronto que realizou entre a DCTF e o valor do Darf indicado pela empresa nas PER/Dcomp, confirmou a existência de um crédito a ser reconhecido da ordem apenas de R\$ 18.434,62, o que, conseqüentemente, inviabilizou a homologação completa das compensações declaradas, daí resultando na expedição de Carta Cobrança para os valores não compensados.

No Recurso Voluntário apresentado para contestar o julgamento da DRJ, que manteve integralmente os termos do Despacho Decisório da DRF, a Recorrente, em apertadíssima síntese¹, invocou a aplicação da regra da denúncia espontânea e da inconstitucionalidade decretada pelo STF acerca do alargamento da base de cálculo.

No essencial, é o Relatório.

CÓPIA

¹ Maiores detalhes, de se recorrer à leitura do Relatório, às fls. 150/151.

Voto

Conforme já esclarecido na Resolução, o Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Recolhimento em atraso, efetuado de forma espontânea – descabimento da multa de mora – denúncia espontânea

Não há qualquer dúvida de que a multa de mora objeto do pedido de restituição, no valor original de R\$ 199.292,93, que corresponde a 20% de R\$ 996.464,61, valor este informado na DCTF do 2º trimestre de 2001, que como se viu na diligência, fora entregue em 14/11/2001 [fls. 11], foi recolhida em 14/11/2001, após, portanto, o prazo de vencimento da contribuição do PIS/Pasep do período de apuração de agosto de 2001, que ocorrera em 14/09/2001.

O que deve ser aqui decidido é se para o caso deve ser aplicada a regra do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, como entende o Fisco e a DRJ, ou se a regra do art. 138 do CTN, como defende a Recorrente. Eis o teor de ambos os dispositivos, colocados lado a lado.

Lei nº 9.430/96	CTN
Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, 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. § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao	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. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Lei nº 9.430/96	CTN
do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.	

Desde já a algum tempo e após reflexões sobre o tema, o que me levou a modificar entendimento externado em julgamentos mais antigos, venho me perfilando ao lado do entendimento pacificado no STJ acerca da aplicação do instituto “denúncia espontânea”, quando relacionado a uma contribuição cujo lançamento se dá por homologação, em que, por definição legal, é permitido ao sujeito passivo a constituição do crédito tributário.

Desta forma, nem discorrerei sobre alguns pilares da tese do Fisco, como, por exemplo, o de que estaria se afastando uma norma jurídica válida – o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 -; de que o artigo 138 do CTN contemplaria apenas as multas de natureza punitiva e não às moratórias; que haveria uma “injustiça” em relação àquele contribuinte que mostra seus autos para o Fisco, dentre outros.

Até porque, consoante se observa no sítio do STJ, esse entendimento foi proferido em julgamento submetido ao crivo do artigo 543-C, do novo Código de Processo Civil.

Veja-se o entendimento do STJ a respeito da denúncia espontânea para os tributos sujeito a lançamento por homologação²:

→ “EMENTA

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.

(REsp 962379 RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008) e (REsp 886462 RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008)”

→ “EMENTA

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento,

² Conforme consulta no sítio do STJ na internet, endereço "<http://www.stj.jus.br/SCON/recrep/toc.jsp>", em 22 de fevereiro de 2012, digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ)

(Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

(REsp 1149022 SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)".

Esse entendimento, ressalte-se, ou repita-se, foi firmado na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, de modo que, a teor dos termos da Portaria MF nº 586, de 2010, que introduziu o art. 62-A no Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, naquela sistemática, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Vê-se então que a *denúncia espontânea* alcança apenas aquelas situações em que a infração, antes de ser conhecida pelo Fisco, é elidida pelo infrator mediante o pagamento integral do débito que está em atraso, acrescido dos juros de mora. *Contrario sensu*, naquelas situações em que a infração é comunicada ao Fisco, seja por meio de DCTF ou de outra declaração da mesma natureza, prevista em lei, e em que há a constituição do crédito tributário, não cabe a aplicação da *denúncia espontânea*, ainda que haja o pagamento do débito com justos de mora antes de qualquer iniciativa da autoridade fiscal relacionada à infração.

Em outras palavras, pode-se dizer que se a situação ocorrer na sequência: ❶ apuração do débito; ❷ indicação em DCTF; ❸ recolhimento integral com juros de mora antes de qualquer iniciativa da autoridade fiscal ⇨ não poderá ser enquadrada como “denúncia espontânea”, e, portanto, abrir-se-á a possibilidade de exigência de multa da multa de mora estabelecida pelo artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro lado, caso a situação ocorra na sequência: ❶ apuração do débito; ❷ transcurso do prazo de vencimento da obrigação; ❸ recolhimento integral com juros de mora antes de qualquer iniciativa da autoridade fiscal; ❹ indicação do débito em DCTF; ⇨ restará a mesma enquadrada na situação descrita como “denúncia espontânea” e, portanto, no descabimento da multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Essas duas situações, todavia, não contemplam o que ocorreu especificamente no presente caso, em que, o recolhimento da contribuição em atraso, vencida em 14/09/2001, deu-se também antes de qualquer iniciativa da autoridade fiscal, porém, na mesma data da entrega da correspondente DCTF, ou seja, em 14/11/2001, o que demanda algumas considerações adicionais.

Não me parece razoável que, para fins de configuração ou não da *denúncia espontânea* no presente caso, devamos investigar acerca de qual evento do dia 14/11/2001 tenha ocorrido primeiro, isto é, se a “confissão” do débito pela entrega da DCTF, ou se o recolhimento do débito em atraso.

É que, consoante a regra do artigo 112 do Código Tributário Nacional, “a lei tributária que define infrações, ou que lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – à capitulação legal do ato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Desta forma, é mais favorável à interessada que se considere que o primeiro dos dois eventos havidos no dia 14/11/2001 seja o do recolhimento integral da contribuição então em atraso, de forma a restar caracterizada a ocorrência da denúncia espontânea.

Em face do exposto acima, é de se dar razão à Recorrente e reconhecer que a multa de mora por ela recolhida juntamente com o valor do principal do PIS/Pasep do período de apuração de agosto de 2001 deu-se de forma indevida.

Base de cálculo – alargamento – receitas financeiras e receitas não operacionais - exclusão

Como visto acima, o outro valor tido como recolhido a maior pela interessada, refere-se à questão do alargamento da base de cálculo trazida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, isto é, tendo, à época do recolhimento do PIS/Pasep de agosto de 2001, incluído na base de cálculo valores outros que não apenas aqueles decorrentes de seu faturamento, deseja agora a Recorrente reaver o valor pago a maior em face, justamente, do entendimento manifestado pelo STF quanto à inconstitucionalidade daquele dispositivo.

De fato, o entendimento pacificado no STF é o de que, na vigência da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o PIS/Pasep e a Cofins só podem se fazer incidir sobre o

montante do faturamento, assim considerado apenas o produto da venda de mercadorias de bens e/ou serviços; nada além disso. Senão, vejamos o julgado no Recurso Extraordinário 346.084 – Paraná, Relatoria Ministro Ilmar Galvão:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – Pis – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO §1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98/98. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-se à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.”

A par disso, de se considerar que partir da Portaria MF nº 586, de 2010, que introduziu o art. 62-A no Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Desta forma, de se dar provimento ao recurso no sentido de se reconhecer o direito ao crédito, no valor original de R\$ 67.499,68, correspondente ao pagamento a maior do PIS/Pasep havido em 14/11/2001, referente ao período de apuração de agosto de 2001.

Conclusão

Em face de todo o exposto, dou provimento ao recurso.

Odassi Guerzoni Filho