

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

**Processo nº** 13971.000364/00-73  
**Recurso nº** 237.265 Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-00.390 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 31 de maio de 2010  
**Matéria** IPI - Ressarcimento  
**Recorrente** PROTÓTIPO ESTRUTURAS ESPECIAIS  
**Recorrida** DRJ-POTO ALEGRE/RS

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/1999

**RESSARCIMENTO DE IPI. COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS.**

No caso de ressarcimento de créditos de IPI, a compensação é efetuada na data da apresentação do pedido, caracterizando-se a mora no caso de os débitos compensados já estarem vencidos.

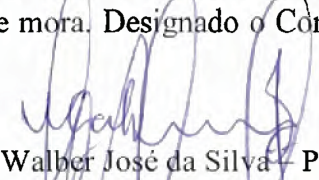
**PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. APRESENTAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

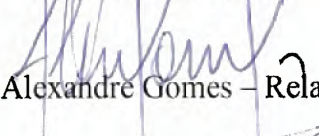
A apresentação de pedido de compensação não representa denúncia espontânea para efeito da exclusão da multa de mora de tributos vencidos.

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 voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Alexandre Gomes, Relator, e Gileno Gurjão Barreto, que davam provimento parcial para excluir a multa de mora. Designado o Conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor.

  
Walber José da Silva – Presidente

  
Alexandre Gomes – Relator

  
José Antonio Francisco – Redator Designado

EDITADO EM: 13/07/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Luis Eduardo G. Barbieri, Alexandre Gomes (Relator) e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

Por ser fiel a tudo o que aconteceu no processo transcrevo o relatório efetuado pelo Acórdão recorrido, que assim informa:

*O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito de IPI, referente às entradas tributadas de produtos com saídas tributadas pela alíquota zero, conforme disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, referente aos primeiro e segundo trimestres do ano de 1999, no valor de R\$ 32.007,46, conforme Pedido de Ressarcimento da fl. 01, apresentado em 14 de abril de 2000, formalizado neste processo. Outro Pedido de Ressarcimento, fl. 18, referente ao primeiro trimestre de 1999, no valor de R\$ 1.641,11, foi apresentado em 27 de março de 2000, formalizado no processo nº 13971.000300/00-91. Um terceiro Pedido de Ressarcimento, fl. 42, referente ao segundo trimestre de 1999, no valor de R\$ 16.524,65, foi apresentado em 14 de julho de 2000, formalizado no processo nº 13971.000747/00-32. Visto que tratavam dos mesmos períodos de apuração, os processos nºs. 13971.000300/00-91 e 13971.000747/00-32 foram anexados a este processo. Posteriormente, os pedidos de ressarcimento antes referidos foram retificados, conforme documentos das fls. 76 e 78, correspondentes aos primeiro e segundo trimestres de 1999, nos valores de R\$ 30.554,35 e R\$ 14.407,03, respectivamente. Constam pedidos de compensação nas fls. 02, 19 e 43.*

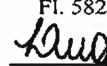
*2. O pedido foi decidido, pelo Despacho Decisório de fls. 386 a 390, da Delegacia da Receita Federal em Blumenau/SC, de 08 de julho de 2003, com ciência do interessado em 15 de janeiro de 2004 (Aviso de Recebimento na fl. 420), que indeferiu parcialmente o pedido, autorizando o ressarcimento no valor de R\$ 41.477,39, e autorizando a compensação até o limite do crédito reconhecido, pelo motivo relatado na seqüência.*

*2.1 Houve a glosa de créditos de IPI, decorrentes de aquisições de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME), aplicados na industrialização, sob a alegação de que tais créditos foram registrados com erro, relacionando, na fl. 388, as notas fiscais que originaram tais equívocos.*

*3. Discordando do procedimento adotado pela DRF/Blumenau, o requerente apresentou, tempestivamente, manifestações de inconformidade, todas contendo os mesmos argumentos, com data de 12 de fevereiro de 2004, nas fls. 423 a 432, 458 a 467 e 492 a 501, vinculadas aos processos nºs. 13971.000364/00-73, 13971.000300/00-91 e 13971.000747/00-32, respectivamente.*

*3.1 A discordância do contribuinte não está vinculada ao indeferimento parcial do crédito pleiteado, mas em relação ao*





*critério utilizado pela DRF/Blumenau para a efetivação das compensações, discordância essa sintetizada a seguir.*

*3.2 Diz o interessado que protocolizou pedidos de ressarcimento de crédito presumido do IPI, com origem nas aquisições feitas durante todo o exercício de 1999, relacionando, nas três manifestações de inconformidade, os tributos e respectivos valores que pretendia compensar, utilizando aqueles créditos.*

*3.3 Prosseguindo, afirma que o pedido de ressarcimento foi parcialmente deferido, num total de R\$ 41.477,39, valor mais que suficiente para absorver totalmente os pedidos de compensação protocolizados à época, e que, ao receber os despachos decisórios e as cartas de cobrança, em nenhum momento é citada a base legal para emissão do documento de cobrança, nem tampouco se demonstra a forma de cálculo utilizada para se obter tais valores.*

*3.4 Diz que, nos despachos decisórios, há autorização para o ressarcimento até o limite do valor reconhecido, nas condições estabelecidas pela Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002 publicada em 01 de outubro de 2002, questionando se uma norma expedida nessa data poderia alcançar fatos pretéritos, no caso, as datas dos pedidos de ressarcimento.*

*3.5 Na seqüência, citando o artigo 138 do Código Tributário Nacional, afirma que promoveu a compensação antes de qualquer ação da autoridade administrativa, e que, caso restasse algum resíduo, inaplicável seria o lançamento de multa por atraso de pagamento.*

*3.6 Prosseguindo, discute a legalidade da aplicação da taxa SELIC nos cálculos dos juros moratórios para tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal, recolhidos em atraso.*

*3.7 Ao final requer a anulação da carta de cobrança, por entender que os créditos pleiteados eram suficientes para quitar os débitos objeto dos pedidos de compensação, ou, no caso de entendimento diverso, que seja demonstrada a forma de apropriação utilizada e o seu embasamento legal, requerendo, ainda, seja declarada a inaplicabilidade da multa, considerando o instituto da denúncia espontânea, e que seja reconhecida a ilegalidade da cobrança de juros com base na taxa SELIC.*

*É o relatório*

A par dos argumentos trazidos pelo Impugnante, a DRJ de Porto Alegre entendeu por bem indeferir as solicitações, em acórdão que assim ficou ementado:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/1999*

*Ementa: COMPENSAÇÃO – a data a ser considerada, para o encontro de contas dos débitos vencidos com créditos decorrentes de pedido de ressarcimento, é a do ingresso do pedido de ressarcimento.*

*- DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, não ilide o pagamento da multa moratória.*

*- Legalidade da cobrança de juros à taxa SELIC. O débito não pago no vencimento é acrescido de juros com base na taxa SELIC, por expressa disposição legal.*

*- Matéria não expressamente contestada torna-se definitiva na esfera administrativa.*

#### *Solicitação Indeferida*

Não contente, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário onde alega que promoveu as compensações indeferidas antes de qualquer procedimento administrativo, bem como antes do envio das DCTFS respectivas, sendo-lhe inaplicável a multa de mora, por aplicação do art. 138 do CTN e informa a existência de outros pedidos de ressarcimento relativos ao ano de 1999 e parte de 2000, em que ocorreu o reconhecimento de créditos em favor do recorrente e que estes deveriam ser utilizados para quitação de eventuais diferenças ainda existentes.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Alexandre Gomes, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos e dele tomo conhecimento.

A meu sentir, matéria versada no presente recurso diz respeito unicamente à possibilidade de aplicação do disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional, nos casos de compensação de débitos com créditos oriundos de pedidos de ressarcimento.

Isto porque as declarações de compensação foram apresentadas após o prazo de vencimento dos tributos, tendo a autoridade administrativa imputado a eles multa e juros de mora, até a data da apresentação dos pedidos de compensação, datados de 14/04/2000 e 14/07/2000, ou seja, as compensações foram efetuadas antes das entregas das DCTFS.

#### Pedido de Ressarcimento 1º Trimestre - Protocolo 14.04.2000

|      |            |           |
|------|------------|-----------|
| 8109 | 14/04/2000 | 1.699,31  |
| 2172 | 14/04/2000 | 7.842,28  |
| 2372 | 31/01/2000 | 5.171,68  |
| 2089 | 31/01/2000 | 17.293,49 |

#### Pedido de Ressarcimento 2º Trimestre - Protocolo 14.07.2000

|      |            |          |
|------|------------|----------|
| 8109 | 15/05/2000 | 912,16   |
| 2172 | 15/05/2000 | 4.209,90 |
| 2372 | 15/06/2000 | 2.030,60 |
| 2089 | 15/06/2000 | 9.371,99 |





O Código Tributário Nacional em seu art. 138, assim dispõe sobre o tema:

*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.*

Muito se discutiu a respeito da aplicação do referido artigo no âmbito dos tributos pagos em atraso e a tese levantada pela decisão recorrida de que o art. 138 seria aplicável apenas a multa de caráter punitivo e não alcançaria as de natureza moratória.

Esta divisão, multas de natureza moratória e punitiva, a muito foi superada pela doutrina e pela jurisprudência, tendo em conta que toda multa tem natureza punitiva.

Colho do STJ o seguinte julgado sobre o tema:

*TRIBUTÁRIO. ICM. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA.*

*O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação.*

*Recurso especial conhecido e provido.\**

A Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do antigo Conselho de Contribuintes, em julgados ainda recentes, também reconheceu a possibilidade de pagamento de tributos em atraso sem a exigência da multa de mora, senão vejamos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 1995*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA - CONFISSÃO DA DÍVIDA ACOMPANHADA DO PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO - INAPLICABILIDADE DA MULTA DE MORA – A denúncia espontânea de infração, acompanhada do pagamento do tributo em atraso e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do denunciante pela infração cometida, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional. O referido codex não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória, sendo certo que a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, inexigível no caso de denúncia espontânea.*

*Recurso especial negado. #*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Exercício. 1999 ESPONTANEIDADE - ART. 138 CTN -  
TRIBUTO NÃO DECLARADO EM DCTF OU DIPJ - Consoante  
jurisprudência pacífica no STJ, aplica-se a denúncia espontânea  
prevista no artigo 138 do CTN, quando o contribuinte não  
houver declarado o tributo e antes de qualquer medida da  
administração tributária recolhe o débito com juros de mora.  
Indevida portanto a compensação de ofício de multa de mora  
que no entender do fisco deveria ter sido recolhida.*

*Recurso especial negado. #*

Mais recentemente, o STJ pacificou o entendimento no sentido de que somente pode haver denúncia espontânea de débitos que não tenham sido declarados pelo contribuinte, ou seja, a partir da declaração da existência do débito na DCTF, por exemplo, estaria afastada a possibilidade de exclusão.

Ocorre, porém, que outra questão precisa ser também analisada para que possamos determinar a aplicação do parágrafo único do art. 138 do CTN no presente caso.

Conforme transcrições do dispositivo legal acima são dois os requisitos para a configuração da denúncia espontânea: (i) que aconteça antes de qualquer procedimento administrativo (ii) que seja acompanhado, se for o caso, do pagamento do débito acompanhado de juros de mora.

No presente processo, que se originou de pedido de ressarcimento de crédito acumulado de IPI na aquisição de matérias primas, o Recorrente promoveu um encontro de contas, entre os créditos reconhecidos que possuía, com débitos de tributos administrados pela SRF.

Assim, podemos considerar que a compensação efetuada permite a aplicação do disposto no art. 138 do CTN? Entendo que sim.

Isto porque o efeito do pagamento, para fins tributários, a meu sentir é igual ao da compensação, ou seja, ambos são modalidades de extinção do crédito tributário nos termos do disposto no art. 156 do CTN, senão vejamos:

*Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

*I - o pagamento;*

*II - a compensação;*

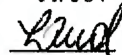
*(...)*

*VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;*

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região ao analisar matéria idêntica a dos presentes autos, assim decidiu:

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO INTEGRAL DO  
TRIBUTO EM ATRASO COM ACRÉSCIMOS LEGAIS POR  
MEIO DE COMPENSAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. CTN, ART.  
138.*





*Denunciado espontaneamente, pelo contribuinte, o débito em atraso e recolhido o valor devido, acrescido de juros legais, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, é inexigível a multa moratória, a teor do art. 138 do CTN, configurando-se a denúncia espontânea.*

*Aplica-se o instituto da denúncia espontânea a qualquer espécie de multa, porquanto o art. 138 do CTN não faz distinção entre multa punitiva e multa moratória.*

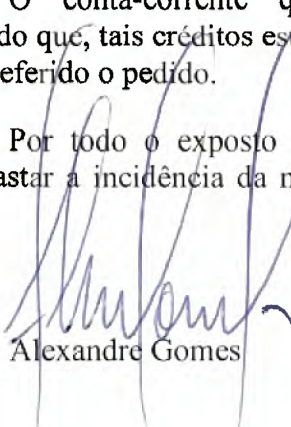
*Em se tratando de débitos declarados por meio de DCTF ou documento equivalente, pode o contribuinte exonerar-se do pagamento da multa de mora, nos moldes do artigo 138 do CTN. Isso, porque a apresentação da DCTF não afasta a possibilidade de reconhecimento da denúncia espontânea, uma vez que o contribuinte tem o dever legal de declarar e recolher o tributo independentemente de qualquer procedimento anterior por parte do Fisco. E, enquanto o Fisco não realizar qualquer ato tendente à exigência do débito, permanece a possibilidade de fazer o pagamento do tributo sem a multa moratória.*

**Verifica-se a denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN, na hipótese de pagamento do débito tributário por meio de compensação, antes de qualquer procedimento por parte do Fisco.** (TRF4 - Apelação Cível Nº 2005.71.12.006468-8/RS Relator: Des. Federal VILSON DARÓS. 10.10.2007)

Por fim, a Recorrente alega que independentemente do crédito requerido no presente processo possui outros créditos decorrente de outros períodos de apuração do ano 1999 e 2000, e que “é imperioso que fossem transportados créditos em aberto de outros trimestres, até que esses fossem totalmente absorvidos pelos débitos em aberto, evitando que o contribuintes seja onerado com pagamentos em havendo créditos de outros trimestres”.

O “conta-corrente” que pretende o Recorrente não encontra respaldo na legislação, além do que, tais créditos estão sendo controlados em outros processos, motivo pelo qual deve ser indeferido o pedido.

Por todo o exposto voto por dar PROVIMENTO PARCIAL ao recurso somente para afastar a incidência da multa de mora em função da denúncia espontânea dos débitos.



Alexandre Gomes

## Voto Vencedor

Conselheiro José Antonio Francisco, Redator Designado quanto à multa de mora

Primeiramente é preciso saber se a data da extinção dos créditos tributários é a da apresentação do pedido de ressarcimento ou a da transmissão da declaração de compensação.

As disposições das IN SRF n. 21 e 73, de 1997, sempre foram claras ao estabelecer que, relativamente ao ressarcimento de IPI, a data de compensação seria a da apresentação do pedido.

Tal matéria somente sofreu alteração com a instituição da declaração de compensação, que ocorreu posteriormente aos pedidos de ressarcimento apresentados nos presentes autos.

A questão é bastante simples, pois, enquanto estiverem na escrituração fiscal (livro de apuração do IPI), os créditos de IPI são apenas escriturais e podem ser compensados somente com os débitos do imposto de cada período de apuração.

Para que tais créditos sejam passíveis de compensação com outros tributos federais, é necessário que, no encerramento do trimestre-calendário, seja apurado saldo credor, que deverá ser glosado da escrituração fiscal no momento em que o contribuinte apresentar o pedido de ressarcimento do saldo.

Dessa forma, inexistente crédito passível de compensação com outros tributos federais antes do pedido de ressarcimento ser apresentado.

Quanto à denúncia espontânea, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento sobre a matéria na Súmula n. 360, abaixo reproduzida:

*Súmula 360:*

*Enunciado: O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*

No caso dos autos, como não haveria apresentação de DCTF anteriormente às compensações, teriam ocorrido pagamentos com efeito de denúncia espontânea.

Entretanto, os pedidos de compensação não tinham efeito de extinção do crédito tributário, pois, à época em que foram apresentados, somente haveria extinção dos créditos tributários após o deferimento do pedido pela autoridade fiscal.

Somente a partir de 1º de outubro de 2002, com a edição da Medida Provisória n. 66, de 2002, convertida na Lei n. 10.637, de 2002, é que as declarações de compensação passaram a ter efeito de extinção condicional do crédito tributário.

Ademais, somente os pedidos de compensação não indeferidos pela autoridade fiscal até aquela data converteram-se em declarações de compensação, passando, então, a produzirem efeito de extinção dos créditos.





Entretanto, a premissa de que teria havido pagamentos nas datas das apresentações dos pedidos de compensação é equivocada, porque tais pedidos não tinham efeito de extinção do crédito.

Além disso, o art. 138 do CTN exige, para a configuração da denúncia espontânea, a realização de pagamento conforme definido no art. 162:

*Art. 162. O pagamento é efetuado:*

*I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;*

*II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.*

*[...]*

Portanto, não houve extinção do crédito tributário e nem pagamento, não havendo que se falar em denúncia espontânea.

Ademais, apenas como argumentação adicional, deve-se considerar o seguinte.

Segundo o art. 138 do CTN, a denúncia espontânea deve ser acompanhada, "se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora", o que implica reconhecer que a denúncia espontânea tem um componente formal, que é a comunicação à autoridade fiscal do ilícito praticado.

Deduz-se tal conclusão da definição de denúncia, conforme o Dicionário Houaiss (<http://www.uol.com.br/houaiss>):

*[...] ato verbal ou escrito pelo qual alguém leva ao conhecimento da autoridade competente um fato contrário à lei, à ordem pública ou a algum regulamento e suscetível de punição.*

Portanto, sem a comunicação formal da denúncia, ela não se configura.

Ademais, a mora é irrecuperável, pois o dano causado ao erário pela falta de recolhimento não é se desfaz pelo simples pagamento em atraso com juros de mora. Daí a necessidade de prevalência da multa de mora, ainda que o sujeito passivo tenha efetuado o recolhimento antes da cobrança.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

  
José Antonio Francisco

