



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

Processo n° 10830.005036/2005-83
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3803-003.596 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 23 de outubro de 2012
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVA - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO
Recorrente BENTELER COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CRÉDITOS. INSUMOS. MANUTENÇÃO PREDIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Dispêndios com a manutenção predial não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação, que permita o desconto de créditos na apuração da contribuição devida.

CRÉDITOS. INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.

Frete na transferência de produtos semi-elaborados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica integra o processo produtivo e configura insumo para o fim de creditamento na apuração da contribuição devida.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. TRANSMISSÃO. ANTES DE PROCEDIMENTO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA. POSSIBILIDADE.

Débitos declarados em declaração de compensação transmitida antes de qualquer procedimento fiscal, não confessados anteriormente, podem ser extintos sem o acréscimo da multa de mora até o limite do crédito deferido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência. Os conselheiros Alexandre Kern, Belchior Melo de Sousa e Hécio Lafetá Reis votaram pelas conclusões do Relator. No mérito, por maioria de votos, deu-se provimento parcial ao recurso para admitir o creditamento como insumo das despesas com frete nas transferências internas, vencido o Conselheiro Alexandre Kern, e por cancelar o acréscimo correspondente à multa de mora ao débito de IRPJ compensado, vencidos o Relator

e o conselheiro Hécio Lafetá Reis, que não reconheceram a ocorrência de denúncia espontânea. Designado para a redação do voto vencedor quanto ao reconhecimento da denúncia espontânea, o Conselheiro Belchior Melo de Sousa.

Acompanhou o julgamento: Dr. Daniel Borges Costa, OAB/SP nº 250.118.

[assinado digitalmente]

Alexandre Kern - Presidente

[assinado digitalmente]

João Alfredo Eduão Ferreira – Relator

[assinado digitalmente]

Belchior Melo de Sousa – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern, Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Jorge Victor Rodrigues e Juliano Eduardo Lirani.

Relatório

Em 21/10/2005 a contribuinte protocolou o Pedido de Ressarcimento de Créditos do PIS Exportação de fl. 03 – vol 1 (a numeração refere-se à versão digitalizada dos autos), no montante de R\$ 578.492,53, relativo a saldo de créditos da contribuição apurados no regime da não comutatividade e vinculados a operações de exportação de mercadorias realizadas no primeiro trimestre de 2005.

Abriu-se procedimento fiscal com o objetivo de averiguar a regularidade do pleito. Do procedimento resultou o RELATÓRIO DE INFORMAÇÃO FISCAL, no qual a autoridade responsável pela auditoria, depois de detalhar os documentos verificados, identifica que o contribuinte inseriu despesas de manutenção predial dentre os valores que compõe a base de cálculo dos créditos relativos a serviços utilizados como insumos. Alega não haver previsão legal para tal aproveitamento.

Também foi verificado que o contribuinte inseriu nas despesas de fretes de entrada, valores de fretes de transferência de produtos do estabelecimento localizado em Campinas – São Paulo para o outro estabelecimento da empresa na cidade de Camaçari – Bahia. As despesas de fretes de entrada compuseram a base de cálculo dos créditos relativos a serviços utilizados como Insumos.

O Relatório Fiscal segue com tabela de recálculo do valor passível de ressarcimento, considerando-se as glosas efetuadas na composição dos créditos que alcançam as cifras de R\$ 1.629,23, R\$ 2.153,26 e R\$ 2.010,26, respectivamente, nos meses de janeiro a março de 2005.

Encaminhados os autos ao Serviço de Orientação e Análise Tributária Seort da unidade de origem, foi proferido o Despacho Decisório de fls. 97/99 mediante o qual foi reconhecido direito creditório na cifra de R\$ 572.700,02.

O citado despacho registrou que, ao direito crédito pleiteado por ressarcimento, a contribuinte vinculou a Declaração de Compensação objeto do processo administrativo nº 10830.005054/200565, além da DCOMP transmitida eletronicamente e que recebeu o nº 3146.74142.300106.1.3.092609 cujos débitos foram tido por homologados até o limite do direito de crédito reconhecido, tendo-se verificado a existência de débito remanescente, controlados no processo administrativo nº 10830.720287/201059.

Notificada do teor do despacho decisório em 17/09/2010, em 19/10/2010 a contribuinte protocolou manifestação de inconformidade (fl. 79/117) na qual alega, em síntese, o que segue.

Inicialmente, pleiteia que o presente processo seja analisado conjuntamente com o processos administrativos nº 10830.005054/200565 e nº 10830.720287/201059, tendo em vista a inequívoca vinculação deste com o objeto tratado nos presentes autos.

Como questão preliminar, a contribuinte requer o reconhecimento do transcurso do prazo decadencial com relação ao direito de o Fisco analisar o saldo credor de PIS Exportação do 1º trimestre de 2005.

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 10.637, de 2002. Assevera ainda que a própria administração tributária tem admitido o cálculo de créditos calculados sobre manutenção e reparos de máquinas e equipamentos utilizados no processo fabril, desde que o valor do dispêndio não importe contabilização no ativo imobilizado.

No tocante as despesas realizadas com frete de transferência na composição da base de cálculo dos créditos, alega que não é a mera transferência de produtos entre estabelecimentos, mas sim de operação. Assim se transfere um produto semielaborado, o qual será utilizado como INSUMO no próximo estabelecimento da cadeia da Requerente, tendo sua industrialização finalizada com a agregação de diversos outros componentes.

A contribuinte contesta o procedimento da administração tributária, alegando que sobre o valor do débito compensado pela Requerente foi imputada multa pela 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.

Por fim, na manifestação de inconformidade apresentada nos autos do processo que foi apensado aos presentes de nº 10830.005055/200518, a interessada repele a cobrança do débito de IRPJ veiculado na Declaração de Compensação. Argumenta que o débito compensado refere-se à antecipação de estimativa apurado ano calendário 2005, período em que houve apuração de saldo negativo. Defende a empresa que, no caso, a Fiscalização deveria ajustar o saldo negativo daquele ano calendário e que foi utilizado em anos subsequentes.

A manifestação foi julgada improcedente pela DRJ em Campinas, e negados todos os pedidos. Em seu acórdão a Turma não acolhe a preliminar, alegando que o prazo que

corria contra a Administração é tratado no art. 74, §5º da Lei nº 9.430, de 1996, e diz respeito à homologação da compensação declarada pela contribuinte.

Não reconhece como insumos a manutenção predial e as despesas referentes a frete de transferência .

Entende correta a aplicação de multa de mora porque, se o contribuinte recolhe (ou compensa) o tributo em atraso, mas voluntariamente, ter-se-ia a denúncia espontânea, entretanto, se efetua o pagamento por força de ato da fiscalização tributária, é caso de aplicação da multa de ofício.

Quanto á cobrança do débito de IRPJ veiculado na Declaração de Compensação, argumenta que eventual apuração de saldo negativo ao fim do período de apuração, não faculta a restituição dos valores recolhidos a título de antecipação – apenas o saldo credor poderá ser aproveitado – , também não franqueia a dispensa de cobrança das antecipações indevidamente compensadas.

Inconformada com a decisão da delegacia de julgamento apresentou Recurso Voluntário, advogando os mesmos argumentos e pedidos de sua manifestação de inconformidade, e protesta pela sustentação oral.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Alfredo Eduão Ferreira- Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Preliminar

A interessada, em seu primeiro movimento, argumenta que a administração não poderia rever o pedido de compensação com base no prazo decadencial de 5 anos previsto no CTN art 150.

Ocorre que o dias a quo para contagem do prazo para homologação da DCOMP é a data da sua transmissão, ou seja, 20/10/ 2005, considerando que a ciência do despacho decisório se deu em 17/09/2010, portanto, dentro do quinquênio legal, não há que se falar em decadência, nos exatos termos do § 5º do artigo 74 da lei nº 9.430/96 que assim se expressa:

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.[...]

§ 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. *negritamos.*

Não é nova a discussão sobre até onde pode ir a ação da Fazenda em relação a valores que, embora apurados em períodos passados já alcançados pela decadência, continuam a produzir efeitos ao longo do tempo. O tema pode ser vinculado aos prazos envolvendo o deferimento do lucro inflacionário, rubrica cuja apuração repercutia sobre o resultado fiscal de períodos de apuração subsequente. A esfera de julgamento administrativo superior consolidou a sumula nº 10, confira o enunciado:

Súmula CARF nº 10: O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.

No caso supracitado, a repercussão tributária do saldo credor coincide com o do aproveitamento do crédito em DCOMP na data de sua transmissão. Não há, portanto, a alegada expiração do prazo de ação da Fazenda.

Se, por hipótese, fossemos admitir a decadência tendo por termo a quo a competência do tributo, seria o caso do contribuinte transmitir um DCOMP um dia antes de vencido o prazo de 5 anos, situação em que, por absoluta impossibilidade, o pedido não seria analisado por parte da administração tributária e assim operaria o instituto da decadência de forma totalmente injusta e impensável, pelo que nega-se a preliminar de decadência.

Análise do Mérito.

I - Do crédito decorrente de despesas com manutenção predial.

No tocante ao mérito da lide, a qual desboca para o conceito de insumos defendido pela receita federal e contraposto pela contribuinte, faremos considerações iniciais que julgamos relevantes para a compreensão desta decisão.

Busca o contribuinte através de declaração de ressarcimento e compensação, compensar seus débitos com crédito de PIS não-cumulativa relativo ao 1º trimestre de 2005. Seu pleito foi indeferido, tendo a autoridade fiscal oportunamente esclarecido que os valores glosados dizem respeito à aquisições que estariam fora do conceito de insumos tendo em vista que não configuram matéria prima, produto intermediário, material de embalagem e também não são serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Em 29 de agosto de 2002, foi editada a Medida Provisória nº. 66, que instituiu a sistemática da não cumulatividade do Pis/Pasep, reproduzindo-a na Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2000. Em seu art. 3º, inciso II, a referida lei autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. *In verbis:*

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação

[...]

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; (grifamos)

O art 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, dispõe sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como “insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Buscando normatizar o conteúdo da legislação fiscal em comento, a Secretaria da Receita Federal veiculou, através das Instruções Normativas ns. 247/02 (redação alterada pela Instrução Normativa 358/2003), e 404/04, estabelecendo, para fins de aproveitamento de créditos, o alcance do termo "insumo", vejamos:

Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - PIS/Pasep

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) (grifamos)

O que se extrai da leitura dos dispositivos acima transcritos é que o creditamento das contribuições sociais encontram-se adstritas aos bens utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e quaisquer outros 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.

Em se tratando de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, necessário, ainda, que os bens não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem assim, os serviços sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou prestação do serviço.

Assim, creio que o critério que mais confere segurança jurídica para a Administração Fazendária e seus administrados é o da aplicação direta do bem no processo produtivo. Ressaltando que o gasto necessita ser essencial ao processo produtivo, de forma que sua subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante, e que aquele bem tenha sido aplicado diretamente no processo produtivo.

Embora a manutenção dos prédios onde se realiza o processo produtivo tenha a natureza de dispêndio necessário, tal desembolso não se vincula a um bem que se desgasta em função da ação direta exercida sobre o produto, ou a um serviço que é consumido na produção, como ocorre nas máquinas empregadas na produção, que geram créditos não cumulativos via depreciação. As despesas de manutenção predial alegadas não se enquadram no conceito de insumo estabelecido pela legislação e não geram créditos da não cumulatividade.

Junta-se, para melhor fundamentar a decisão, acórdão deste órgão administrativo relativo ao processo nº 13855.000650/2003-05:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Data do fato gerador: 28/02/2003 Ementa: PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL. O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o

*artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc.), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, e **manutenção predial**. No caso do insumo "água", cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. Homologa-se a compensação declarada pelo sujeito passivo até o limite do crédito que lhe foi reconhecido no demonstrativo de créditos da contribuição ao PIS Não Cumulativo. Recurso negado.(grifo nosso)*

II - Das Despesas com frete.

Alega a contribuinte que o transporte entre a unidade em Campinas/SP e Camaçari/BA dá-se durante o processo produtivo. Da primeira é transportado o item “eixo traseiro” que será agregado e trabalhado para a confecção do produto final, “modulo de suspensão”.

O frete realizado pela contribuinte, na realidade envolve a transferência de produtos semi-elaborados, que serão utilizados como insumos no próximo estabelecimento.

Entende-se que o frete de produto inacabado faz parte do processo produtivo, como um serviço, e por isso deve ser considerado como um insumo passível de geração de créditos.

A lei nº 10.833/2003 em seu artigo 3º, inciso II, explicita que “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” poderão ser utilizados para desconto de crédito de contribuição social. No inciso IX, vemos a possibilidade de desconto relativo a frete de operação de venda, ao que se lê

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:[...]

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”

Entendemos ser razoável a comparação, para fins de creditamento, do frete na operação de venda e o frete de transferência de produtos semi-elaborados. Conclui-se portanto ser possível a compensação de despesas relativas ao tipo de frete praticado pela contribuinte.

III – Da denúncia espontânea.

O art. 138 do CTN trata da exclusão da responsabilidade por infrações no caso de denúncia espontânea:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/02/2014 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 18/02/20

14 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 11/04/2014 por JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA,

Assinado digitalmente em 15/04/2014 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“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”

Entendemos que a denúncia espontânea nada mais é do que um estímulo ao cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Ao realizar a denúncia espontânea o sujeito passivo deverá imediatamente recolher o tributo devido acrescido dos juros moratórios, excluindo a incidência de multa.

Qualquer espécie de multa constitui sanção por ato ilícito, assim, a multa moratória tem, como suporte, o pagamento do tributo em atraso. E, se a denúncia espontânea afasta a responsabilidade por infrações, é inconcebível a exigência do pagamento de multa moratória, como faz a Administração Fazendária ao autodenunciante.

Para a imposição da multa de mora, a Fazenda argumenta pela distinção do caráter da sanção, sendo a multa moratória um ressarcimento ao Erário pelo não pagamento do tributo antes do seu vencimento não estando, portanto, amparada pelo benefício da denúncia espontânea. A multa de ofício, por sua vez, apresentaria caráter sancionatório, razão pela qual, estaria excluída pela denúncia espontânea.

O STJ já se posicionou no sentido de que o autodenunciante tem o direito ao afastamento de todas as multas, tenham ela natureza compensatória ou sancionatória. Colaciona-se a seguir os seguintes julgados:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO AFIRMADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. SÚMULA 07 DO STJ. ADMISSIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. ACÓRDÃO FUNDADO EM INTERPRETAÇÃO DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. TAXA SELIC. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. RECURSO REPETITIVO (RESP 962.379/RS e 879.844/MG).

[...]

5. Destarte, tendo o Tribunal de origem analisado a questão acerca da configuração da denúncia espontânea, à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, infirmar a decisão implica o revolvimento do de matéria fática, o que é defeso a esta Corte Especial, em face do óbice erigido pela Súmula 07/STJ.

6. Ressalva do relator no sentido de que a denúncia espontânea, na sua essência, configura arrependimento fiscal, deveras proveitoso para o fisco, porquanto o agente infrator, desistindo do proveito econômico que a infração poderia carrear-lhe, adverte a mesma à entidade fazendária, sem que ela tenha iniciado qualquer procedimento para a apuração desses fundos líquidos.

7. Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas ações processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao decisum fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitória, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

8. Obedecida essa ratio essendi do instituto, exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma inserida no art 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.

9. Desta sorte, tem-se como inequívoco que a denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que reveste-se de contraditio in terminis impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar "multa", cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal.
[...]

17. Agravo regimental desprovido (AgRg no REsp 1100509/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/03/2010, DJe 16/03/2010)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PAGAMENTO INTEGRAL ANTERIOR A QUALQUER PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E ANTES DA ENTREGA DA DCTF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA CARACTERIZADA (CTN, ART. 138).

[...]

2. Ocorrendo o pagamento integral da dívida com juros de mora antes da entrega da DCTF e de iniciado qualquer procedimento administrativo ou de fiscalização, configurada está a denúncia espontânea pelo contribuinte, afastando a aplicação da multa moratória.

Agravo regimental improvido.

(EDcl nos EDcl no AgRg no AgRg no REsp 977.055/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/04/2010, DJe 03/05/2010)

TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – ART.138 DO CTN – DENÚNCIA ESPONTÂNEA RECONHECIDA PELA CORTE A QUO – TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – INOVAÇÃO RECURSAL – IMPOSSIBILIDADE – MULTA MORATÓRIA AFASTADA.

1. O acórdão recorrido entendeu caracterizada a denúncia espontânea evidenciando que: a) houve pagamento integral do tributo acrescido de multa de mora; b) a Fazenda não contestou o fato da inexistência de prévia fiscalização ou abertura de procedimento administrativo.

2. A Corte a quo não fez distinção entre a natureza do ato homologatório do tributo, se por homologação ou por outro meio, limitando-se a interpretar o art. 138 do CTN. Trata-se de inovação recursal insuscetível de conhecimento dada a ausência de prequestionamento.

3. É desnecessário fazer distinção entre multa moratória e multa punitiva, visto que ambas são excluídas em caso de configuração da denúncia espontânea. Precedentes.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 919.886/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/02/2010, DJe 24/02/2010)

Neste sentido, é importante mencionar a súmula 360 do STJ que determina que não se aplica à denúncia espontânea aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, porém pagos a destempo. Tem-se visto inúmeros casos em que o contribuinte declara o débito, porém realiza o pagamento fora do seu vencimento. Nesses casos, mesmo que o contribuinte tenha se antecipado à atuação fiscalizatória, não encontrará o mesmo respaldo na denúncia espontânea uma vez que o seu direito encontrará óbice na súmula 360 do STJ.

Equipara-se, para estes fins, a DCOMP com a DCTF. A compensação é causa de extinção de crédito tributário, só que neste caso, a compensação não foi homologada, inexistindo assim o pagamento anterior a procedimento administrativo. Entende-se, portanto não caber aqui o conceito de denuncia espontânea e como consequência a aplicabilidade de multa de mora.

IV - Do IRPJ Estimativa

Por fim, a interessada repele a cobrança do débito de IRPJ veiculado na Declaração de Compensação. Argumenta que o débito compensado refere-se à antecipação de estimativa apurado no ano-calendário de 2005, período em que houve apuração de saldo negativo. Defende a empresa que, no caso, a Fiscalização deveria ajustar o saldo negativo daquele ano-calendário e que foi utilizado em anos subsequentes.

Não assiste razão a interessada, o valor da estimativa era devido no curso do ano calendário, nos termos da legislação que rege a apuração e pagamento do IRPJ, tanto que foi confessado e compensado pela contribuinte, portanto, a não homologação do procedimento implica na cobrança do débito indevidamente compensado. Eventual apuração de saldo negativo ao fim do período de apuração, assim como não faculta a restituição dos valores recolhidos a título de antecipação – apenas o saldo credor poderá ser aproveitado em períodos subsequentes –, também não franqueia a dispensa de cobrança das antecipações indevidamente compensadas.

Para o melhor entendimento, aduzo publicação do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Ceará sobre o tema, ao que se interessa:

[...] a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, ou seja, na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados

¹ *Admitindo também o instituto do lançamento pelo contribuinte, Rubens Gomes de Sousa assim se manifesta “Auto-lançamento: É o lançamento feito pelo próprio contribuinte e apenas posteriormente verificado pela autoridade fiscal” (SOUSA, 1975, p. 111). Contra esse entendimento, José Eduardo Soares de Melo afirma que, no procedimento de apuração do tributo pelo contribuinte, “Inexiste lançamento tributário em razão de não ter sido celebrado nenhum ato privativo da autoridade administrativa, que mantém-se totalmente inerte, revelando-se a prescindibilidade da formalização do crédito tributário, diante da necessidade de se positivar o requisito da exigibilidade. O posterior conhecimento fazendário dos atos realizados pelo sujeito passivo, inclusive o pagamento do tributo, pode acarretar um ato expresso da Fazenda, singularmente rotulado de ‘homologação de lançamento’, mas que não deveria ter essa fisionomia jurídica, pelo fato de que o devedor tributário não realiza lançamento algum em consequência do que, não se estaria homologando lançamento, mas simplesmente confirmando a legitimidade do procedimento do particular” (MELO, 1997, p. 209).*

com base em Dcomp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas Estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ. [...] Tendo em vista os fatos acima, não cabe efetuar a glosa dessas Estimativas,

objeto de compensação não homologada, ou seja, não homologando a compensação, o débito informado na Dcomp deverá ser encaminhado à Dívida Ativa da União para cobrança e execução fiscal, se for o caso. Nesse caso, a Estimativa não homologada pode ser deduzida do imposto de renda e/ou contribuição social sobre o lucro a pagar informada na DIPJ.

Pelo exposto, voto por dá PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO, no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao pedido de crédito relativos às despesas com manutenção predial, NEGAR quanto ao cancelamento da cobrança de débito de IRPJ e NEGAR ainda quanto ao cancelamento de multa moratória e PROVER o pedido de crédito relativo a despesas com fretes de transferência.

É como voto.

Sala das sessões, 23 de outubro de 2012

(assinado digitalmente)

João Alfredo Eduão Ferreira

Voto Vencedor

O presente voto vencedor tem designação para abranger tão só a parte do julgado relativa à não incidência da multa de mora sobre o débito compensado, por invocação do instituto da denúncia espontânea.

Argumenta o n. Relator em seu voto:

A compensação é causa de extinção de crédito tributário, só que neste caso, a compensação não foi homologada, inexistindo assim o pagamento anterior a procedimento administrativo. O que existe é uma confissão de dívida, prevista no § 6º, art. 74 da Lei nº 9430/96, dívida não quitada passível de multa.

Com efeito, o texto do art. 138¹, em paráfrase, estipula expressa e unicamente o pagamento como forma de quitação de tributo, acaso devido, para a exclusão da responsabilidade, em face da denúncia espontânea da infração.

Penso que a questão passa, primeiro, por discernir se a norma contida no artigo 138 confunde-se com o próprio texto, por imperiosa leitura retilínea dele, ou se há espaço para aquele que maneja o Direito, captando do texto o espírito, deduzir a norma que melhor se harmonize com o ordenamento.

¹ 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.

A exclusão da responsabilidade pelo cometimento de alguma espécie de ilícito tributário administrativo, inserido no campo do Direito Tributário Penal, segundo a previsão legal do art. 138 do CTN, pressupõe o desconhecimento, pela Administração Fazendária, da infração que assim lhe é espontaneamente denunciada (noticiada), comprovando o devedor beneficiário, se for o caso, o pagamento do débito tributário ou o depósito da importância arbitrada.

No desconhecimento da infração, no estímulo à arrecadação espontânea de tributo, na economia no custo da fiscalização, residem a razão de ser da sanção premial do afastamento da multa (de mora ou de ofício), noutra hipótese incidente, sobre os débitos vencidos e quitados com atraso.

Adentrando a questão, consigne-se que é imperioso considerar a mudança do regime jurídico da compensação de tributos administrados pela RFB, por meio do art. 49 da MP nº 66/02, convertida na Lei nº 10.637/02. Antes, um pedido sujeito à manifestação prévia da Fazenda. Naquela realidade, apesar de os débitos levados à compensação não estarem com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151 do CTN, permaneciam sem cobrança, gravados no sistema de controle “com pendência de compensação” até que a Administração Tributária se manifestasse. A compensação que extinguiu os débitos do contribuinte, a teor do art. 156, II, do CTN, era a processada pela Fazenda.

Na nova redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, instaurando o novel regime a compensação passou a ser ato unilateral do contribuinte, erigindo a previsão abstrata do dispositivo legal um direito potestativo para “o sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, passíveis de restituição ou ressarcimento,” [e que] “poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios [...]”. E já o extingue em face do próprio ato da transmissão da DComp, sem a prévia manifestação da Fazenda, conquanto sob condição resolutória, nos termos do seu § 2º.

O direito potestativo - como refere Francisco Amaral² - atua na esfera jurídica de outrem, sem que este tenha algum dever a cumprir. Não implica num determinado comportamento de outrem, nem é suscetível de violação. Ao direito potestativo, espécie de poder jurídico, corresponde não um dever, mas uma sujeição, entendendo-se como tal a necessidade de suportar os efeitos do exercício do direito potestativo. Aplicando: É por força legal que o ato de transmissão da Dcomp extingue o débito, nada podendo a Fazenda opor a esse fato jurídico, salvo se e quando assumir a sua prerrogativa legal de cotejar a apuração do crédito utilizado pelo contribuinte na compensação e homologá-la/não homologá-la.

Há quem mencione que a razão de ser apenas o *pagamento* o requisito para a aplicação do dito instituto é que este efetivamente extingue o débito, ao passo que a compensação reclama o prazo de cinco anos para ser apreciada pela Fazenda. Insustentável o argumento, pois a condição resolutiva é pertinente tanto ao pagamento como à compensação, cabendo à Administração Fazendária, no prazo estipulado, aferir a atividade exercida pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação. Em demonstração da impropriedade da afirmação veja-se como é notória a correspondência sintática, e, por consequência, semântica dos textos do § 2º do art. 74 da Lei nº 10.637/02 e do § 1º do art. 150 do CTN, a sugerir que ambos veiculam norma de mesma carga eficaz extintiva do crédito tributário:

Art. 74. [...]

² AMARAL, Francisco. *Direito Civil Brasileiro - Introdução*. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 201-2
Documento assinado digitalmente em 18/02/2014 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 18/02/2014 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 11/04/2014 por JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA, Assinado digitalmente em 15/04/2014 por ALEXANDRE KERN
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação

Art. 150. [...]

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Destaque-se que a eficácia da extinção do pagamento fora por tempos questionada, por defender-se a sua homologação pela autoridade fazendária como elemento caracterizador da extinção do crédito tributário, em interpretação do art. 156, VII, do CTN, raiz legal da tese do “cinco mais cinco”, cujo tiro de morte veio com o art. 4º da lei complementar nº 118/05³:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

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

Pelas razões acima e sob a inspiração dos ensinamentos de Odete Medauer, Maria Sylvia Zanella di Pietro, José Afonso da Silva e do luminar Celso Antonio Bandeira de Melo, em seu Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade (Malheiros, 3 ed., 1999), concebo que não é razoável erigir-se *discrimen* entre o pagamento e a compensação de tributos no âmbito da RFB sob o novo regime inaugurado com a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

A norma é dinâmica podendo vir a abarcar situações ou institutos inexistentes ao tempo da sua edição mas que se mesclam ao espírito que a anima. No caso, tem-se um instituto que no seu desenho atual não existia ao tempo da promulgação da Lei nº 5.172/66-CTN, de sorte que pudesse compor o texto do art. 138. Sobrevindo o novo desenho com traços e feições do pagamento, passam, ambos a conviver no mesmo espaço de interpretação como fatos jurídicos.

Fazer discriminação entre compensação declarada por um contribuinte e o pagamento feito por outro, extinguindo débitos não confessados, fere o princípio da isonomia, ao tratar desigualmente quem se encontra em situação semelhante, e o princípio da razoabilidade por sobrelevar o pagamento que é *contemporâneo* ao débito em quitação, ao tempo em que irreleva-se o pagamento efetuado na aquisição dos insumos e originador do crédito de ressarcimento ou o indevido ou a maior, que, inclusive, são *temporãos*. Dito noutros termos: a consequência dessa violação é que se beneficia quem efetuou o pagamento no ato de

³ Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

denúncia espontânea e não quem detinha crédito perante a RFB antes mesmo de oferecer a denúncia - crédito que é representativo de pagamento antecedente.

Sob outro olhar, ainda, tal *discrimen* não distingue quem noticia a infração à Administração Tributária e extingue o débito correspondente por meio da compensação, de quem permanece no estado infracional.

A discriminação irrazoável - persista-se em mostrar - **exuma** à superfície das relações jurídicas tributárias entre a Fazenda e o contribuinte a dinâmica do *solve e repete*, na medida em que, mesmo existindo crédito seu perante a Fazenda, força-o a efetuar desembolso para servir-se da denúncia espontânea e noutra via, concomitantemente, requerer restituição ou ressarcimento desse crédito, cujo deferimento via de regra dá-se a perder de vista. E não é moral arguir-se que esta mecânica seja mera opção do contribuinte.

Em face dos arrazoados acima em torno da discriminação “*pagamento x compensação*”, fica demonstrado não existirem razões de fato nem de direito para que subsista. Vejo que a subsistência desse *discrimen* se não mortifica deixa coxo o espírito da norma do art. 138 do CTN, que se presta a estimular a arrecadação espontânea de tributos.

Mesmo sem tecer as considerações de fundo que ora são desenvolvidas, confrontando-se extinção por pagamento *versus* extinção por DComp, há inúmeros precedentes de julgados neste Conselho dando esta mesma abrangência à norma do art. 138 do CTN, como o fizeram o acórdão nº 3401-002.106 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária^[4] e o de nº 1201-00.635^[5]- 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária^[6], ambos com fulcro no acórdão proferido no Resp nº 1.149.022/SP, representativo de controvérsia da matéria, submetida ao Superior Tribunal de Justiça.

No caso presente, na medida em que o ato administrativo de apreciação da DComp é reformado pela decisão do órgão julgante, reconhecendo parcela do crédito utilizado, desfaz-se o argumento do d. Relator quanto à extinção do débito quanto a esta parcela, que deve compensar o débito até este limite sem a incidência da multa de mora, a teor do art. 138 do CTN.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito à quitação do débito, mediante a compensação sob exame, sem o acréscimo da multa de mora até o limite do crédito deferido.

⁴ Sendo certo o reconhecimento do crédito informado na DCOMP, a compensação declarada nos termos da Medida Provisória nº 66, convertida na Lei nº 10.637, ambas de 2002, equipara-se ao pagamento por não restar mais dúvida quanto à extinção do crédito tributário. Assim, as condições exigidas pelo art. 138 do CTN, para fins de caracterização da denúncia espontânea defendida pela Recorrente, e consoante interpretação do STJ em Recurso Repetitivo, estão satisfeitas: o débito constante da DCOMP não foi informado antes à Receita Federal e houve a sua liquidação por meio da compensação (no lugar do pagamento a que se refere o texto do citado art. 138).

⁵ Ou seja, como ainda não haviam sido declarados anteriormente em DCTF, a transmissão das DCOMPs representa a um só tempo a denúncia espontânea da infração e o pagamento daquelas contribuições, daí porque sobre tais débitos não deve incidir multa de mora, mas apenas juros moratórios.

⁶ ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Conforme decidido no âmbito do Resp 1.149.022/SP, o contribuinte que não houver quitado seu débito até a data do respectivo vencimento poderá quitá-lo após essa data, sem acréscimo de multa de mora, desde que tal débito ainda não conste de declaração apresentada à Receita Federal do Brasil. Referida decisão do Superior Tribunal de Justiça, proferida sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, deverá ser observada pelos membros do

Processo nº 10830.005036/2005-83
Acórdão n.º **3803-003.596**

S3-TE03
Fl. 1.203

Sala das sessões, 23 de outubro de 2012

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa

CÓPIA