



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15374.984511/2009-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-000.938 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2019
Recorrente RICOH BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. MULTA DE MORA. CABIMENTO.

A compensação não equivale a pagamento, para fins de caracterização da denúncia espontânea do art. 138 do CTN, devendo ser mantida a exigência da multa de mora quando não há extinção do débito por meio de pagamento anterior ou concomitante à confissão de dívida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, que deu provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Sabrina Coutinho Barbosa e Larissa Nunes Girard (Presidente). Ausente o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Trata o presente processo de Declaração de Compensação de pagamento indevido ou a maior de Cofins no valor de R\$ 41.770,31, relativo ao período de apuração outubro/2005.

O valor total do crédito original era de R\$ 95.124,61, dos quais uma parte foi utilizada em uma outra compensação, que não integra estes autos. O saldo remanescente revelou-se insuficiente para a homologação integral porque o contribuinte não incluiu a multa de mora (fls. 38 a 46).

Em sua Manifestação de Inconformidade (fls. 2 a 7), a recorrente informou que a partir de auditoria interna, realizada sem que existisse qualquer procedimento de fiscalização instaurado, verificou a existência de débitos não apurados, nem declarados. Procedeu à sua quitação por meio de compensação, sem incluir, entretanto, multa moratória, por entender que assim permitia o instituto da denúncia espontânea. Todavia a autoridade fiscal incluiu a multa de

mora em relação ao primeiro PER/Dcomp analisado, o que a levou à conclusão errônea de que o crédito era insuficiente. Trouxe jurisprudência do STJ e do Carf.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte proferiu o Acórdão nº 02-52.011 (fls. 66 a 73), por meio do qual decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade. Esclareceu-se, inicialmente, que em relação à Dcomp que não integra estes autos foi o próprio contribuinte que inseriu a multa de mora, realmente devida. Em relação à compensação deste processo, não estava configurada a denúncia espontânea porque a extinção do débito por compensação não permitia a aplicação da denúncia espontânea, vez que o art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN) exigia pagamento. Conforme entendimento expresso nos Atos Declaratórios PGFN nº 4/2011 e nº 8/2011, bem como na Nota Técnica Cosit nº 19/2012, considerava-se ocorrida a denúncia espontânea quando o contribuinte efetuava o pagamento da diferença antes ou até o momento em que confessava a infração.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/10/2005

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não se considera ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, quando o sujeito passivo compensa o débito confessado mediante apresentação de DCOMP.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/10/2005

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CONSOLIDAÇÃO DO DÉBITO.

Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 07.02.2014 (sexta-feira), conforme Aviso de Recebimento constante à fl. 150, e protocolizou seu Recurso Voluntário em 10.03.2014, conforme carimbo na página inicial do Recurso Voluntário - fl. 153.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 153 a 161), a recorrente argumentou que a interpretação restritiva do art. 138 do CTN não era a mais correta, pois desprezava a boa-fé do contribuinte, e que, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, a compensação extinguiu o débito tributário, produzindo os mesmos efeitos do pagamento em dinheiro – tratava-se de pagamento sob condição resolutória. Trouxe decisão proferida pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.136.372/RS para amparar sua tese.

Alternativamente, na hipótese em que não se acolhesse o argumento anterior, defendeu que a Receita Federal não poderia incluir a multa de mora porque a declaração de compensação representava confissão de dívida e o débito estava, portanto, definitivamente constituído. O montante que não foi declarado pelo contribuinte não estava constituído e, portanto, não poderia ser exigido pela Fazenda, menos ainda incluído na declaração de compensação. A decisão deveria levar em consideração as informações fornecidas pelo contribuinte, não sendo razoável permitir que a Fazenda Pública tivesse o poder de modificar o

que havia sido declarado. No caso, caberia à Receita efetuar o lançamento de ofício ou, caso dispensável, providenciar a cobrança do valor de outra forma.

Requeru, por fim, a reunião dos vários processos relacionados no Recurso para que fosse proferida uma única decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheira Larissa Nunes Girard, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os requisitos formais de admissibilidade, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão que se discute diz respeito à possibilidade de se aplicar a denúncia espontânea quando, simultaneamente à confissão, providencia-se a quitação dos débitos por meio de compensação.

O acórdão recorrido adota a posição de que, em não havendo pagamento, descabe falar-se em denúncia espontânea. A apreciação da matéria deu-se a partir dos parâmetros estabelecidos no Ato Declaratório PGFN nº 4/2011 e nº 8/2011, bem como na Nota Técnica Cosit nº 19/2012, emitidos após decisões vinculantes proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, em especial no julgamento do REsp nº 1.149.022/SP, afetado pelo rito dos processos repetitivos.

Por seu lado, a recorrente defende que a compensação equivale ao pagamento, pois trata-se de uma modalidade de extinção do crédito, embora sob condição resolutória. Por esse motivo, estariam atendidas as condições do art. 138 do CTN, podendo ele se beneficiar da denúncia espontânea.

Entendo que a primeira instância trouxe a correta interpretação do dispositivo legal. Vejamos o texto do CTN:

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. (grifado)

O CTN foi preciso ao elencar quais as formas de extinção do crédito tributário, dentre as previstas em seu art. 156, que trata da extinção do crédito tributário, estão aptas a serem consideradas para fins de aplicação do Instituto: pagamento ou depósito administrativo, somente.

Vejamos o art. 156:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - **o pagamento**;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

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

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (grifado)

De fato, sendo mais precisa, o mero depósito não extingue o crédito, mas sim a sua conversão em renda, como se vê no texto do inciso VI. Onde é possível concluir que apenas as situações em que a Administração dispõe do dinheiro (pagamento) ou detém a competência para definir o levantamento do depósito (depósito extrajudicial) foram consideradas como adequadas para a aplicação da denúncia espontânea. Observe-se que nem a consignação judicial do pagamento foi incluída no minúsculo rol do art. 138, tanto pela incerteza deste crédito tributário, ainda em discussão, quanto pelos custos envolvidos.

É lógico e compreensível que o legislador tenha decidido exonerar a penalidade, uma redução do crédito tributário, apenas nas hipóteses em que o montante devido esteja plena e definitivamente disponível para a Fazenda, sem qualquer condição futura que possa vir a demonstrar a sua inexistência ou indisponibilidade.

Da mesma forma, é igualmente lógico e compreensível que esse incentivo à autorregularização seja concedido desde que não haja necessidade de movimentar a máquina administrativa para assegurar a disponibilidade integral dos valores, seja por meio das atividades de fiscalização, de constituição, de cobrança ou de execução do crédito tributário. Não faz sentido conceder essa benesse e ainda ter de apreciar a liquidez e certeza do crédito que o contribuinte alega ter contra a Fazenda ou desenvolver procedimentos fiscais que podem resultar na conclusão de que se exonerou a penalidade por nada. Na sistemática instituída pelo CTN, o contribuinte precisa mostrar que entregou o tributo de forma definitiva à Fazenda. E apenas as modalidades de pagamento integral ou depósito administrativo atendem a essa condição.

Ressalto que a posição adotada, no sentido de que a compensação não substitui o pagamento para fins de configuração da denúncia espontânea, está sedimentada há quase dez anos no STJ e que, portanto, a referência a pagamento que consta, por exemplo, da ementa do REsp nº 1.149.022/SP, refere-se exclusivamente ao inciso I do art. 156 do CTN, acima reproduzido.

Ao contrário do que afirma a recorrente, o julgado trazido no Recurso Voluntário, AgRg no REsp nº 1.136.372/RS, proferido em 2009, representa posição superada, como se verá a seguir. Transcrevo decisões de Turmas diversas, ordenadas em ordem cronológica, para que não reste dúvida sobre a uniformidade desse entendimento ao longo do tempo:

- AgRg no AgInt nº 1.303.103/RS, julgado em 08/2010:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DO PRINCIPAL E DOS JUROS DE MORA DEVIDOS - NÃO-CONFIGURAÇÃO.

1. **A configuração da denúncia espontânea pressupõe o pagamento do principal da dívida acompanhado dos juros de mora** devidos antes de qualquer procedimento fiscal, **o que não ocorreu na espécie, na qual houve mero pedido de compensação.**

2. Agravo regimental não provido. (grifado)

• AgRg no AREsp nº 1.745.514/CE, julgado em 09/2012:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. PRETENSÃO QUE ENCONTRA ÓBICE NA SÚMULA N. 7 DO STJ. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC.

1. A revisão da conclusão do acórdão recorrido, no sentido da ausência de direito líquido e certo a ser amparado pelo *mandamus*, importaria em novo exame do conjunto fático-probatório dos autos. Precedentes: AgRg no AREsp 144.012/MA, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 15/05/2012; AgRg no AREsp 98.066/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/04/2012; REsp 1206178/DF, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/11/2011; AgRg no Ag 1378589/DF, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/09/2011.

2. A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, **sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.**

3. Agravo regimental não provido. (grifado)

• AgInt no REsp nº 1.568.857/PR, julgado em 05/2017:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. DEFICIÊNCIA NA ALEGAÇÃO DE CONTRARIEDADE AO ART. 535 DO CPC/73. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CARACTERIZADA.

1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão incorreu em omissão, contradição ou obscuridade. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF.

2. **A compensação tributária não se equipara a pagamento de tributo para fins de aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea regido pelo art. 138 do CTN.** Precedentes: EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/11/2016; AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/9/2015; AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/9/2012.

3. Agravo interno a que se nega provimento. (grifado)

E por fim, em decisão recente, no julgamento do Agravo de Instrumento nos Embargos de Declaração no REsp nº 1.704.799/PR, ocorrido em 06/2019, temos a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPROCEDÊNCIA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes.
2. A ação declaratória proposta pelos contribuintes deve ser julgada improcedente, com a inversão dos ônus sucumbenciais, já que a questão controvertida posta nos autos diz respeito unicamente à aplicação do benefício da denúncia espontânea quando o crédito tributário for pago via compensação.
3. Agravo interno desprovido. (grifado)

Corroborando esse entendimento, mas aplicado a outra forma de extinção do crédito tributário, o depósito judicial (inciso VIII do art. 156 do CTN), temos a seguinte nota no Informativo de Jurisprudência STJ nº 576/2016:

PRIMEIRA SEÇÃO

DIREITO TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO JUDICIAL INTEGRAL DOS TRIBUTOS DEVIDOS E DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O depósito judicial integral do débito tributário e dos respectivos juros de mora, mesmo antes de qualquer procedimento do Fisco tendente à sua exigência, não configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN).

.....

Segundo entendimento doutrinário, **a denúncia espontânea opera-se sob a ótica da relação custo-benefício para a Administração Tributária**, tendo em vista que a antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, sem o prévio exame da autoridade, **somando-se à obrigação tributária acessória de entregar documento no qual é feita a declaração e a confissão de débito**, tendo por consequência a constituição do crédito tributário, **substitui, nessa medida, o lançamento** que deveria ser realizado pela autoridade administrativa. O referido procedimento identifica-se como **política tributária que diminui o custo administrativo** (custo da Administração Tributária) e impõe um novo custo de conformidade ao contribuinte, aumentando seu custo total. Ademais, após a análise do julgamento do REsp 962.379-RS (DJe 28/10/2010), julgado conforme o rito do art. 543-C do CPC, e do exame da Súmula n. 360 do STJ ("O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo"), **a doutrina aponta que o STJ somente admite a denúncia espontânea quando o Fisco é preservado dos custos administrativos de lançamento**.

.....

Por fim, observe-se que **o atual entendimento de ambas as Turmas de Direito Público** desta Corte (AgRg nos EDcl no REsp 1.167.745-SC, Primeira Turma, DJe 24/5/2011- e AgRg no AREsp 13.884-RS, Segunda Turma, DJe 8/9/2011) **é no sentido de que apenas o pagamento integral do débito que segue à sua confissão é apto a dar ensejo à denúncia espontânea**. Precedente citado: REsp 1.340.174-PR, Segunda Turma, DJe 28/9/2015. EREsp 1.131.090-RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28/10/2015, DJe 10/2/2016. (grifado)

Na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais não é diferente o entendimento, sendo adotada a mesma interpretação do STJ. Seguem ementas de julgamentos realizados em 2019:

- Acórdão nº 9303-009.273, conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2005 a 28/02/2006

MULTA DE MORA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO APRESENTADA EM ATRASO, MAS ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. CABIMENTO, POIS AFASTADA SOMENTE EM CASO DE PAGAMENTO DE VALOR NÃO PREVIAMENTE CONFESSADO.

A compensação é forma distinta da extinção do crédito tributário pelo pagamento, cuja não homologação somente pode atingir a parcela que deixou de ser paga (art. 150, § 6º, do CTN), enquanto, na primeira, a extinção se dá sob condição resolutória de homologação do valor compensado. **Como o instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN e a jurisprudência vinculante do STJ demandam o pagamento, stricto sensu** - ainda anterior ou concomitantemente à confissão da dívida (condição imposta somente por força de decisão judicial) -, cabe a cobrança da multa de mora sobre o valor compensado em atraso. (grifado)

- Acórdão nº 9303-008.644, redator designado conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. MULTA DE MORA DEVIDA.

A declaração de compensação não equivale a pagamento, para fins de caracterização da denúncia espontânea o art. 138 do CTN, devendo ser mantida a exigência da multa de mora quando não há extinção do crédito tributário confessado por meio de pagamento anterior, ou pelo menos concomitante, à confissão da dívida. (grifado)

Acredito que não estamos diante de lacuna legal que nos permita nos socorrermos da analogia ou de interpretação extensiva para o alcance do termo “pagamento” contido no art. 138 do CTN, motivo pelo qual considero que não se encontra na competência de um julgador incluir outras hipóteses para além daquelas que a lei instituiu, devendo ser consideradas como formas de extinção aptas a configurar a denúncia espontânea apenas o pagamento *stricto sensu* e o depósito arbitrado pela autoridade administrativa, como definiu o legislador e reafirmou o STJ em sólida e já consolidada jurisprudência.

Por consequência, ao promover o saneamento de suas declarações, o contribuinte deveria ter acrescido a multa de mora, conforme determina o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo acertado o procedimento de exigência da multa.

No que tange à segunda parte do seu Recurso, sobre ser vedado à Administração Fazendária acrescentar a multa de mora ou alterar o crédito “constituído pelo contribuinte”, bem como demandar que a Fazenda exija a multa por meio de auto de infração, considero tais argumentos totalmente descabidos.

Compete à autoridade fazendária constituir o crédito, quando constatado o não recolhimento ou o recolhimento a menor dos tributos, bem como a aplicação das penalidades cabíveis, se for o caso. Trata-se de atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilização funcional ao servidor que não a cumprir nos termos da lei – art. 142 do CTN.

Regra geral, a diferença de tributos seria exigível por meio de auto de infração, mas, no caso destes autos, temos o débito confessado em PER/Dcomp, instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, o que já foi até reconhecido pelo STJ por meio da Súmula STJ nº 436, que possui a seguinte redação:

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, **dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.** (grifado)

Tal entendimento consta das sucessivas instruções normativas sobre a restituição e compensação que vêm sendo publicadas pela Receita Federal. Transcreve-se o artigo pertinente da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, vigente à época da emissão do Despacho Decisório:

Art. 36. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 72 e 73 e **os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação.**

§ 1º **A compensação total ou parcial de tributo administrado pela RFB será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.**

2º Havendo acréscimo de juros sobre o crédito, a compensação será efetuada com a utilização do crédito e dos juros compensatórios na mesma proporção.

§ 3º Aplicam-se à compensação da multa de ofício as reduções de que trata o art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, salvo os casos excepcionados em legislação específica. (grifado)

Logo, não faz nenhum sentido o argumento de que o fisco deveria ter lançado ou usado de outro expediente para a cobrança da multa de mora.

Por fim, em relação ao pedido de juntada dos processos conexos listados no Recurso Voluntário, informa-se que aqueles que estão no CARF foram distribuídos para a mesma relatora e terão, portanto, o mesmo tratamento.

Com essas considerações, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard