



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

**Processo nº** 10166.726190/2016-25  
**Recurso nº** 1 Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-006.601 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de março de 2019  
**Matéria** Normas Gerais de Direito Tributário  
**Recorrente** EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRAFOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007

**COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.**

O instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN não pode ser aplicado aos casos de compensação tributária, que depende de posterior homologação, pois não equivalente a um pagamento. Em consequência, mantém-se a multa moratória imposta pela fiscalização

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad e Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado).

(assinado digitalmente)  
Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Walker Araújo, Jose Renato Pereira de Deus, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Corintho Oliveira Machado.

## Relatório

Tratam os autos de análise da Declaração de Compensação (Dcomp), por intermédio da qual o contribuinte compensou débito(s) próprios, com suposto crédito de pagamento indevido ou a maior.

Como resultado da análise foi proferido o Despacho Decisório, que reconheceu integralmente o direito creditório, porém homologou parcialmente a compensação declarada, vez que o crédito indicado revelou-se insuficiente para quitar o(s) débito(s) confessado(s), tendo em vista que o contribuinte não considerou a multa de mora incidente em decorrência do atraso na quitação deste(s).

Cientificado da decisão o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade, onde argumentou, em síntese, o que segue:

- Não foi observada a denúncia espontânea estabelecida no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN). Com a transmissão da Dcomp, antecipou-se a qualquer procedimento fiscal, declarando e quitando débito não questionado pela Receita Federal, com acréscimo de juros moratórios. Transmítiu a DCTF retificadora onde declara o débito e o pagamento feito via Dcomp;
- Apresenta sentenças judiciais favoráveis aos Correios em casos análogos.

Indica também jurisprudência dos tribunais onde não foi parte. Lista acórdãos das DRJs à época da transmissão da Dcomp, onde é aplicada a Nota Técnica (NT) Cosit nº 01, de 18/01/2012, vez que os Correios se enquadram na situação nela tratada.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pelo colegiado *a quo*, nos termos do Acórdão nº 11-057.646.

Irresignado com a decisão da primeira instância administrativa, o recorrente interpôs recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta que:

a) Em que pese a controvérsia acerca da possibilidade ou não de restar configurada a denúncia espontânea quando a extinção do crédito tributário se dá por compensação, a Receita Federal do Brasil, através da Nota Técnica nº 1 COSIT de 18/01/2012, com fundamento no Ato Declaratório PGFN nº 4 de 2011 e Ato Declaratório PGFN nº 8 de 2011, reconheceu que a declaração de compensação, se atendidos os demais requisitos, poderia caracterizá-la. E isto porque a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. Sendo forma de pagamento, a compensação atende às exigências do artigo 138 do CTN;

b) A denúncia espontânea exclui a responsabilidade pela infração tributária cometida pelo contribuinte, pressupondo a comunicação pertinente a fato desconhecido por parte do Fisco antes de qualquer iniciativa da Administração Tributária, devendo ser acompanhado do pagamento do tributo e dos juros de mora, se for o caso. A intenção do

legislador ao editar a norma não fora outra senão estimular o contribuinte a regularizar a sua situação, recebendo em seu benefício o afastamento da responsabilidade pela infração à legislação tributária. Dessa forma, se o contribuinte antecipa-se a qualquer procedimento fiscalizatório da administração, efetuando o pagamento dos tributos em atraso e dos juros de mora, não lhe pode ser imposta multa de mora, seja ela punitiva ou moratória. Como os Correios anteciparam-se à qualquer procedimento administrativo, fazem jus ao benefício da denúncia espontânea com os consectários do artigo 138, do CTN.

Termina o recurso requerendo a vigência e a validade da Nota Técnica Cosit nº 01 ao período em que foi entregue a Dcomp, para fins de reconhecer a configuração da denúncia espontânea de forma que os valores indicados na Dcomp sejam considerados quitados.

É o breve relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido na Acórdão nº 3302-006.586, de 27 de março de 2019, proferido no julgamento do processo 10166.726132/2016-00, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcrevem-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão nº 3302-006.586):

*"O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise do mérito.*

*O cerne da questão está em definir se a compensação se equipara ao pagamento para fins de fruição do benefício da denúncia espontânea.*

*Essa questão foi tratada de forma didática e precisa no Acórdão nº 1402-003.600, da lavra do conselheiro Marco Rogério Borges, de forma que peço vênia para utilizar a ratio decidendi daquele acórdão para fundamentar esse, in verbis:*

Como de costume, o voto da ilustre Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio está muito bem fundamentado.

Contudo, este colegiado, após ampla discussão, divergiu do seu entendimento, no tocante à equiparação de compensação à pagamento para fins de constatação de denúncia espontânea, e por consequência da não aplicação do alegado artigo 100 do CTN.

---

O art. 138 do CTN é taxativo na sua disposição que a denúncia espontânea deve ser acompanhada do pagamento do tributo.

Não há condições de considerar a compensação como forma de pagamento por se tratar de uma extinção do crédito tributário, pois há outras modalidades de extinção elencados no art. 156 do CTN.

Igualmente, não há, até o momento, nenhuma norma no âmbito do Ministério da Fazenda e nem precedente que vincule este Conselho para tal entendimento de se aceitar tal situação.

Inclusive, há decisão do E. STJ do tema em sentido contrário ao pleiteado pela recorrente:

"AgInt no REsp 1568857/PR AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL 2015/02977680

Relator: Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 16/05/2017

Data da Publicação: DJe 19/05/2017

EMENTA: 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, DJe30/11/2016; 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. (grifamos)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (Presidente), Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

REsp 1657437/RS RECURSO ESPECIAL 2017/00461010  
Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 04/04/2017

Data da Publicação: DJe 25/04/2017

EMENTA: TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

1. Hipótese em que o Tribunal local consignou: "o instituto da denúncia espontânea é perfeitamente aplicável aos casos em que o pagamento do tributo é realizado através da compensação" (fl. 665, eSTJ).

2. A Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp 1.461.757/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, firmou o entendimento de que "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. Recurso Especial provido.(grifamos)

Ou seja, tal decisão segue a linha que difere a situação de pagamento e compensação para fins de reconhecimento da denúncia espontânea.

Neste sentido, deve haver a aplicação de multa de mora no caso concreto, o que acarretaria um crédito menor do que o débito declarado/confessado em PER/Dcomp. Seria um caso de imputação proporcional, que está perfeitamente legal, como já emanado no voto vencido do nobre relator.

No que tange à eventual aplicação do artigo 100 do CTN ao caso, o caso in concreto apresentado não se configura como denúncia espontânea nos termos do artigo 138 do

---

mesmo CTN, as evocadas Notas Técnicas (NTs), de caráter meramente interpretativo, como bem analisados na decisão a quo, não são aplicáveis.

Quando da emissão da NT Cosit nº 01, de 18/01/2012, a qual a recorrente se baseia para ter adotado a postura pleiteada no presente processo, a mesma foi criada com objetivo de orientação internamente a Receita Federal do Brasil, e identificado a sua improcedibilidade, foi cancelada por meio da NT Cosit nº 19, de 12/06/2012, corrigindo-a.

Ao transmitir sua Per/Dcomp em 30/05/2012, entre a data de expedição de ambas NTs, não criou uma vinculação nos termos do artigo 100 do CTN, pois as NTs não são atos normativos, e, por consequência, nem houve a prática reiterada pela autoridade administrativa pois não foram direcionadas aos contribuintes, muito menos nem pessoalmente à recorrente.

Como salienta a decisão a quo, as NTs não são publicadas no DOU, seja no site da Receita Federal, não tendo alcance para o público externo (no caso, contribuintes). Assim, não podem ser evocadas para a postura adotada pela recorrente.

*Com base no que fora exposto, entendo que não ocorreu a denúncia espontânea em relação aos débitos julho de 2008 e agosto de 2008, por não terem sido pagos e sim compensados."*

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Deroulede