



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10166.729691/2012-30  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-005.019 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de julho de 2021  
**Recorrente** EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRAFOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006

NOTA TÉCNICA COSIT. ATO NORMATIVO ADMINISTRATIVO.  
PROTEÇÃO À CONFIANÇA.

O contribuinte que apresentou Dcomp durante a vigência da Nota Técnica Cosit nº 1, de 2012, cuja orientação da Receita Federal era no sentido de que a compensação de débito em Dcomp configura a denúncia espontânea prevista no art. 138, do CTN, não pode ser prejudicado pelo cancelamento ulterior deste ato. O novo posicionamento não pode prejudicar àqueles que confiaram no posicionamento da Administração Tributária, por força do parágrafo único do art. 100 do CTN que trata da proteção à confiança. Portanto, deve ser excluída a multa de mora, conforme pleiteado pela recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Lucas Issa Halah (Suplente convocado), Thiago Dayan da Luz Barros (Suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-005.019 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10166.729691/2012-30

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente manifestação de inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório proferido pela unidade de origem, que denegara o pedido de compensação apresentado pelo contribuinte para compensar débitos próprios com crédito de pagamento indevido ou maior de IRPJ - lucro real trimestral.

2. Despacho Decisório homologou parcialmente a compensação por insuficiência de crédito. Os argumentos da manifestação de inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido, o qual manteve a não homologação sob o fundamento de que não se considera ocorrida denúncia espontânea a compensação de débito confessado em declaração de compensação (Dcomp).

3. Cientificado do acórdão recorrido, o contribuinte interpôs recurso voluntário em que reitera a existência do direito creditório postulado, requer a homologação da compensação, e aduz, em síntese, que o pedido de compensação via PER/Dcomp é forma de quitação tanto quanto o pagamento em pecúnia e caracteriza denúncia espontânea. Aduz ainda que seguiu as orientação das Nota Técnica Cosit n.º 01, de 2012.

4. É o relatório.

## Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

5. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço. Passo à análise.

6. Trata-se de Dcomp homologada parcialmente por insuficiência de crédito.

7. A recorrente alega, na essência, que a diferença referente à parte não homologada decorre da incidência de multa de mora de 20%, a qual entende ser indevida, porquanto a compensação caracteriza denúncia espontânea para fins do art. 138 do CTN.

8. Cita ainda decisões judiciais em seu favor, obtidas em processos diversos, que corroboram a tese defendida, decisões administrativas e, por fim, a Nota Técnica Cosit n.º 01, de 18/01/12, vigente à época da transmissão da Dcomp que se alinha à sua tese, mas fora cancelada pela Nota Técnica Cosit n.º 19, de 12/06/2012.

9. Quanto às decisões judiciais colacionadas aos autos, elas não têm efeito vinculante, tampouco versam sobre o mesmo processo o que, por óbvio, caracterizaria concomitância e encerramento da discussão na esfera administrativa. Portanto, sem razão a recorrente em relação a este ponto.

10. Passemos à análise das Notas Técnica expedidas pela Receita Federal.

11. Inicialmente, a **Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012**, assentou que a compensação de débito em Dcomp configura a denúncia espontânea prevista no art. 138, do CTN. Veja-se:

3. Uma vez assentado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, estando ambas excluídas em caso de configuração da denúncia espontânea, nos moldes do art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de dezembro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), as perguntas que se fazem, em face da edição dos referidos Atos Declaratórios PGFN, são as seguintes:

a) qual o alcance da denúncia espontânea?

Esse instituto se aplica:

[...]

h) na hipótese em que o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém o compensa na Dcomp, confessando-o?

i) na hipótese em que o contribuinte declara o débito na DCTF, e efetua a compensação posteriormente, por meio da Dcomp?

[...]

10. Conforme visto no REsp 1.149.022/SP, **aplica-se a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa de mora**, na situação em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito ao lançamento por homologação), acompanhado do pagamento imediato e integral da parte declarada, retifica a declaração antes de iniciado procedimento fiscal, informando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

[...]

18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras *h* e *i* do item 3 desta Nota Técnica:

**a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplica-se o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN;**

b) se o contribuinte declara o débito na DCTF, e efetua a compensação posteriormente por meio da Dcomp, a situação é semelhante à dos tributos declarados, mas pagos a destempo (subitem 9.1), requerendo, em conseqüência, o mesmo tratamento ali previsto ou seja, a incidência da multa de mora. (Grifo nosso)

12. Decorridos aproximadamente cinco meses, a **Nota Técnica Cosit nº 19, de 12 de junho de 2012**, cancelou a orientação anterior e salientou que o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp, não configura denúncia espontânea, nos seguintes termos:

6. Em conseqüência, conclui-se:

a) pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012;

c) **não se considera ocorrida denúncia espontânea**, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

c1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada;

c2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado;

**c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp;** (Grifo nosso)

13. A recorrente alega que durante a vigência da Nota Técnica n.º 01, de 2012, várias decisões de primeira instância foram proferidas, com base nesta Nota, para reconhecer a compensação como denúncia espontânea.

14. De fato, verifica-se na página da Receita Federal decisões de primeira instância que seguiram a interpretação emanada da Nota Técnica Cosit n.º 01, de 2012. Veja-se:

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: : 01/01/2004 a 31/12/2004

EMENTA: [...] COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO DE SIMPLES. MULTA E JUROS DE MORA. INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITO. REFORMA DA DECISÃO. RECONHECIMENTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NOTA TÉCNICA COSIT N.º 01/2012. **Reforma-se o despacho decisório que homologou parcialmente a compensação, com incidência de juros e multa de mora, devendo esta ser excluída quando configurada denúncia espontânea, a qual se aplica à compensação, conforme Nota Técnica COSIT n.º 01/2012.** (Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, 2.º Turma, Acórdão n.º 06-35431 de 02 de fevereiro de 2012).

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: : 01/01/2001 a 31/12/2001

EMENTA: [...] COMPENSAÇÃO. MULTA E JUROS DE MORA. INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITO. RECONHECIMENTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. **NOTA TÉCNICA COSIT N.º 01/2012. Cancela-se o despacho decisório que homologou parcialmente a compensação, com incidência de juros e multa de mora, devendo esta ser excluída quando configurada denúncia espontânea, a qual se aplica à compensação, conforme Nota Técnica COSIT n.º 01/2012.** (Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, 2.º Turma, Acórdão n.º 06-36339 de 04 de abril de 2012)

15. Nesse sentido, pondera a recorrente que *“reconhecida a vigência da Nota Técnica Cosit n.º 1 no momento em discussão e tendo que a mesma só teve o entendimento reformulado pela Nota Técnica Cosit n.º 19, em junho de 2012, não se há de negar sua aplicação ao caso em tela sob o equivocado entendimento de que “o entendimento ao qual a Receita Federal se encontra vinculada é aquele constante da Nota Técnica n.º 19/2012”*”.

16. Por fim, registra que o *“contribuinte de boa-fé que legitimamente embasa seu procedimento em norma vigente tem a proteção da segurança jurídica, não sendo suficiente a invalidação do ato ou mesmo sua revogação para impedir os efeitos legais que se espera”*.

17. Pois bem. Segundo o art. 100 do CTN, a observância dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas exclui a imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e atualização da base de cálculo do tributo. Veja-se:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

[...]

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

18. Como registra Ricardo Lobo Torres<sup>1</sup>, “o princípio da proteção da confiança do contribuinte emana do próprio princípio da boa fé. Significa que a Administração não pode prejudicar os interesses do contribuinte, se este agiu na conformidade das regras então vigentes (art. 100, parágrafo único). Mescla-se também com o princípio da inalterabilidade do critério jurídico com relação aos fatos ocorridos anteriormente à introdução de nova interpretação (art. 146 do CTN)”.

19. No caso dos autos, a Dcomp foi transmitida em 30/05/2012, data em que vigia a Nota Técnica nº 1, de 2012, e o posicionamento da Receita Federal era no sentido de que Dcomp configurava confissão de dívida para fins de denúncia espontânea (e-fls. 3). Na hipótese de o Despacho Decisório, cuja ciência da recorrente ocorreu em 13/05/2013, tivesse sido proferido até 11/06/2012, vez que em 12/06/2012 essa Nota foi cancelada pela Nota Técnica nº 19, o resultado seria favorável ao contribuinte, porquanto deveria seguir a orientação vigente à época.

20. O que o parágrafo único do art. 100 do CTN protege é essa confiança do contribuinte no posicionamento da Administração Tributária.

21. Resta saber se a Nota Técnica pode ser considerada um ato administrativo, haja vista que esse ato é direcionado ao público interno da Receita Federal.

22. Segundo Aliomar Baleeiro<sup>2</sup>, os atos normativos tidos como norma complementar, “ainda que não sejam formalmente atos legislativos, eles se revestem de caráter normativo na medida em que se conformam com as leis e regulamentos. São designados como portarias, instruções, circulares, ordens de serviço, recomendações e, no passado, “avisos””.

23. A meu ver, o fato de o ato ser direcionado para o público interno, de forma diversa das instruções normativas, portarias, dentre outros, não lhe retira a característica de ato normativo, tanto que seus efeitos irradiaram-se nas decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento que seguram tal orientação. Assim, as Notas Técnicas expedidas pela Receita Federal se amoldam à espécie de norma complementar.

24. A corroborar tal posicionamento, a decisão recorrida, com vistas a justificar a aplicação da Nota Técnica 19, de 2012, em detrimento do cancelamento da Nota Técnica nº 01, de 2012, amparou-se na Portaria MF 341, de 2011, que disciplina o funcionamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal e dispõe em seu art. 7º que o julgador deve observar o entendimento de atos normativos expedidos pela RFB:

Art. 7º São deveres do julgador:  
[...]

<sup>1</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro de tributário. 14ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 117.

<sup>2</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 416. Informa ainda o autor que a expressão "avisos" era usual no Império, mas ainda foi empregada depois da República.

V - **observar** o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o **entendimento da RFB expresso em atos normativos**. (Grifo nosso)

25. Ora, se se trata de ato normativo, tal qual especificado no art. 100 do CTN, deve ser observado o parágrafo único desse artigo, conforme exposto acima.

26. Nesse sentido, sem me comprometer com a tese de que a declaração de compensação configura denúncia espontânea para os fins do art. 138, do CTN, entendo que o contribuinte seguiu a orientação vigente à época, qual seja, a Nota Técnica nº 01, de 2012.

27. Nesse sentido, o contribuinte que apresentou Dcomp durante a vigência da Nota Técnica Cosit nº 1, de 2012, cuja orientação da Receita Federal era no sentido de que a compensação de débito em Dcomp configura a denúncia espontânea prevista no art. 138, do CTN, não pode ser prejudicado pelo cancelamento ulterior deste ato. O novo posicionamento não pode prejudicar àqueles que confiaram no posicionamento da Administração Tributária, por força do parágrafo único do art. 100 do CTN que trata da proteção à confiança. Portanto, deve ser excluída a multa de mora, conforme pleiteado pela recorrente.

### **Conclusão**

28. Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior