



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10860.900710/2015-50
ACÓRDÃO	1302-007.936 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ORICA BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 29/05/2009

TEMA 385 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. VINCULAÇÃO.

As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça, em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (RICARF, artigo 99)

PAGAMENTO ANTERIOR À RETIFICAÇÃO DA DCTF. MULTA MORATÓRIA. INDEVIDA. DIREITO CREDITÓRIO.

Caracteriza denúncia espontânea o pagamento integral de diferença de tributo sujeito a lançamento por homologação, realizado antes de qualquer procedimento fiscal e anteriormente à retificação da declaração, afastando a incidência de multa moratória.

Comprovado que a Contribuinte, ao identificar erro na apuração, antecipou-se à Fiscalização e promoveu o recolhimento do principal acrescido de juros, mostra-se indevida a multa de mora, gerando direito creditório passível de compensação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Sérgio Magalhães Lima, e Marcelo Izaguirre da Silva, que votaram por negar provimento ao recurso. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto o Conselheiro Sérgio Magalhães Lima.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Ailton Neves da Silva, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

1. 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 exarado pela Unidade de Origem, que não homologara compensação declarada em Pedido de Restituição/Ressarcimento/Compensação apresentado pela Contribuinte. O pedido refere-se a crédito decorrente de alegado recolhimento indevido de multa de mora incidente sobre tributo posteriormente declarado, sob fundamento de configuração de denúncia espontânea.
2. Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do Acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto: **(i)** a denúncia espontânea somente afasta a responsabilidade tributária quando acompanhada do pagamento concomitante do tributo e dos juros de mora; **(ii)** a ausência de concomitância entre declaração e pagamento impede o reconhecimento do benefício previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional; **(iii)** os atos normativos e orientações administrativas aplicáveis condicionam o reconhecimento da denúncia espontânea à quitação simultânea do débito declarado; e **(iv)** a multa de mora subsiste como penalidade aplicável ao pagamento em atraso, não sendo afastada nas hipóteses examinadas.
3. Cientificado do Acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo o reconhecimento integral do crédito e a homologação da compensação declarada, aduzindo os seguintes argumentos, em

síntese: **(i)** o recolhimento do tributo ocorreu antes da entrega ou retificação da declaração e antes de qualquer procedimento fiscal, configurando denúncia espontânea; **(ii)** a multa de mora seria indevida, pois o artigo 138 do Código Tributário Nacional excluiria qualquer penalidade na hipótese; **(iii)** a exigência de concomitância entre pagamento e declaração não encontra previsão legal; **(iv)** a jurisprudência administrativa e judicial reconheceria a aplicação da denúncia espontânea em hipóteses semelhantes; e **(v)** diligência posteriormente realizada nos autos teria confirmado a tempestividade do recolhimento e a inexistência de procedimento fiscal à época dos fatos, corroborando a legitimidade do crédito utilizado na compensação. Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

4. É o relatório.

VOTO

Conselheira **Miriam Costa Faccin**, Relatora.

I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

5. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023¹ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

6. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **11.08.2017** (e-fl. 87), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **11.09.2017** (e-fl.

¹ **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

90), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972².

7. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF").

II – Análise das Alegações Meritórias

8. O presente recurso tem por finalidade o reconhecimento de pretensão direito creditório decorrente de **pagamento indevido ou a maior** correspondente à multa de mora, no valor de **R\$ 75.060,62** (setenta e cinco mil, sessenta reais e sessenta e dois centavos).

9. O referido crédito tem origem em DARF, código de receita 2362, referente à estimativa de IRPJ apurada em 31.05.2012 e recolhida em 28.09.2012, no valor total de R\$ 459.258,44 (quatrocentos e cinquenta e nove mil, duzentos e cinquenta e oito reais e quarenta e quatro centavos), sendo que a parcela cuja compensação se pretende corresponde especificamente à multa de mora incluída nesse recolhimento.

10. Conforme exposto no relatório, o Despacho Decisório (e-fls. 73/75), **não homologou a compensação** declarada ao fundamento de inexistência de crédito disponível, sob o argumento de que o valor indicado no DARF teria sido integralmente utilizado na quitação de débitos da Contribuinte, conforme se verifica abaixo:

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

A análise do direito creditório está limitada ao valor do "crédito original na data de transmissão" informado no PER/DCOMP, correspondendo a **75.060,62**.
A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Características do DARF discriminado no PER/DCOMP

PERÍODO DE APURAÇÃO	CÓDIGO DE RECEITA	VALOR TOTAL DO DARF	DATA DE ARRECADAÇÃO
31/05/2012	2362	459.258,44	28/09/2012

UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS ENCONTRADOS PARA O DARF DISCRIMINADO NO PER/DCOMP

NÚMERO DO PAGAMENTO	VALOR ORIGINAL TOTAL	PROCESSO(PR)/ PERDCOMP(PD)/ DÉBITO(DB)	VALOR ORIGINAL UTILIZADO
1319857403	459.258,44	Db: cód 2362 PA 31/05/2012	459.258,44
VALOR TOTAL			459.258,44

Diante da inexistência do crédito, **NÃO HOMOLOGO a compensação declarada**.
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 29/05/2015.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
85.464,02	17.092,80	9.443,77

Para verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontrar", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".
Enquadramento legal: Arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

11. O Acórdão recorrido, por sua vez, reconhece a possibilidade de exclusão da multa moratória nas hipóteses de denúncia espontânea. Contudo, conclui que, no caso concreto, não estariam preenchidos os requisitos necessários à sua aplicação, especialmente em razão da **ausência de concomitância entre a declaração e o pagamento**.

² Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

12. Segundo o entendimento adotado, haveria divergência temporal entre o momento do pagamento e as datas em que o tributo foi declarado, o que impediria o reconhecimento de que o valor recolhido correspondia a tributo definitivamente constituído, afastando, assim, o direito ao crédito pleiteado, nos seguintes termos:

“As unidades da RFB são obrigadas a reproduzir o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, julgadas pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, após a manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (art. 19, V e § 5º, da Lei 10.522/02). No que concerne aos efeitos da denúncia espontânea sobre a multa moratória, foram editados os seguintes atos declaratórios para autorizar a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistente outro fundamento relevante:

Ato Declaratório PGFN 4/11:

“com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional”.

Ato Declaratório PGFN 8/11:

“nas ações judiciais que discutam a caracterização de denúncia espontânea na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente”.

A situação que se analisa não atende ao requisito da concomitância da quitação, conforme expresso no Ato Declaratório PGFN 8/11. Existe uma dissintonia entre o momento do pagamento sobre o qual a contribuinte alega possuir crédito de R\$ 19.256,71, concretizado em 29/5/09, e as datas em que o tributo foi declarado, todas elas posteriores ao pagamento: 19/6/09 e 22/9/11. Diante dessa situação, não se pode afirmar que o pagamento, quando efetivado, seria relativo a tributo devido, uma vez que sequer havia sido confirmado definitivamente o valor do tributo”.

13. Pois bem.

14. Da análise dos autos, especificadamente após a juntada das informações em sede de diligência, verifica-se que a **DCTF original** (e-fls. 119/143), recepcionada em 06.07.2012, evidencia a existência de **débito** relativo à **estimativa de IRPJ** no valor de **R\$ 517.647,83** (quinhentos e dezessete mil, seiscentos e quarenta e sete reais e oitenta e três centavos):

ACÓRDÃO 1302-007.936 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10860.900710/2015-50

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

12082025295848078071350
DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS FEDERAIS
INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

D C T F MENSAL - 2.30
CNPJ: 31.056.708/0001-98
Nº Declaração: 100.2012.2012.1870406673
Tipo/Status: Original/Cancelada
Dados do Processamento
Número da Declaração: 100.2012.2012.1870406673
Número do Recibo: 21.54.94.83.46-50
Data de Receção: 06/07/2012
Data de Processamento: 09/07/2012
Declaração retificada.

Débito Apurado e Créditos Vinculados - R\$

GRUPO DO TRIBUTO : IRPJ - IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS
CÓDIGO RECEITA : 2362-01
PERÍODO DE APURAÇÃO: Maio/2012
DÉBITO APURADO 517.647,83
CRÉDITOS VINCULADOS
- PAGAMENTO 517.647,83
- COMPENSAÇÃO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR 0,00
- OUTRAS COMPENSAÇÕES 0,00
- PARCELAMENTO 0,00
- SUSPENSÃO 0,00
SOMA DOS CRÉDITOS VINCULADOS: 517.647,83
SALDO A PAGAR DO DÉBITO: 0,00
Valor do Débito - R\$ Total: 517.647,83
Total do Imposto apurado mensalmente, antes de efetuadas as compensações: 517.647,83
Balanço de Redução: Não
Pagamento com DARF - R\$ Total: 517.647,83
Relação de DARF vinculado ao Débito.
PA: 31/05/2012 CPF/CNPJ: 31.056.708/0001-98 Código da Receita: 2362
Data do Vencimento 29/06/2012 Nº da Referência:
Valor do Principal: 517.647,83
Valor da Multa: 0,00
Valor dos Juros: 0,00
Valor Total do DARF: 517.647,83
Valor Pago do Débito: 517.647,83

15. O que inclusive se comprova através da tela reproduzida pela Autoridade Fiscal, em sede de diligência:

DCTF de maio/2012 – Original – Cancelada

CNPJ	Nome Empresarial	Período	Tipo/Status	Nº Declaração					
31.056.708/0001-98	ORICA BRASIL LTDA	Maio/2012	Original/Cancelada	100.2012.2012.1870406673					
Pagamento com DARF - IRPJ - 2362-01 - Maio/2012									
Período Apuração	CNPJ	Cód. Receita	Data Vencimento	Nº Referência	Valor Principal	Valor Multa	Valor Juros	Valor Total DARF	Valor Pago Débito
31/05/2012	31.056.708/0001-98	2362	29/06/2012		517.647,83	0,00	0,00	517.647,83	517.647,83
Total Pago do Débito:517.647,83									

16. O comprovante de recolhimento da referida estimativa indica que o valor de R\$ 517.647,83 foi pago em 29.06.2012, sem incidência de mora, já que quitado no prazo de vencimento:

Pagamento 1026914443-6 recolhido em 29/06/2012 no valor total de R\$ 517.647,83

CNPJ		Razão Social			
31.056.708/0001-98		ORICA BRASIL LTDA			
Período Apuração		Data de Vencimento	Número do Pagamento		
31/05/2012		29/06/2012	1026914443		
Composição do Documento de Arrecadação					
Código	Descrição	Principal	Multa	Juros	Total
2362	IRPJ - OB L REAL-DEMAIS EST MENSAL	517.647,83	-	-	517.647,83
Totais		517.647,83	0,00	0,00	517.647,83

17. Posteriormente, a Recorrente identificou erro no cálculo e necessidade de pagamento adicional, efetuando o recolhimento em 28.09.2012, no valor total de R\$ 459.258,44

(sendo R\$ 75.062,60 a título de multa), **antes** mesmo de promover a **retificação de sua DCTF** original:

Pagamento 1319857403-9 recolhido em 28/09/2012 no valor total de R\$ 459.258,44

CNPJ		Razão Social			
31.056.708/0001-98		ORICA BRASIL LTDA			
Período Apuração	Data de Vencimento	Número do Pagamento			
31/05/2012	29/06/2012	1319857403			
Composição do Documento de Arrecadação					
Código	Descrição	Principal	Multa	Juros	Total
2362	IRPJ - OB L REAL-DEMAIS EST MENSAL	375.303,14	75.060,62	8.894,68	459.258,44
Totais		375.303,14	75.060,62	8.894,68	459.258,44

18. Na sequência, a Recorrente transmitiu a primeira **DCTF retificadora**, recepcionada em **10.07.2013** (e-fls. 144/170), na qual passou a indicar débito relativo à estimativa de IRPJ no valor de R\$ 892.950,97 (oitocentos e noventa e dois mil, novecentos e cinquenta reais e noventa e sete centavos), bem como o **recolhimento da diferença** no montante de R\$ 375.303,14, **acrescido de multa de mora** no valor de R\$ 75.060,62 e de **juros** no valor de R\$ 8.894,68, totalizando a quantia de R\$ 459.258,44:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

12082025295848078071506
DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS FEDERAIS
INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

D C T F MENSAL - 2.50

CNPJ: 31.056.708/0001-98
Nº Declaração: 100.2012.2013.1821257473

Maio/2012
Tipo/Status: Retificadora/Cancelada.

Dados do Processamento

Número da Declaração: 100.2012.2013.1821257473
Número do Recibo: 04.90.67.17.02-02
Data de Recepção: 10/07/2013
Data de Processamento: 11/07/2013
Declaração retificada.

Dados Iniciais

CNPJ: 31.056.708/0001-98
NOME EMPRESARIAL: ORICA BRASIL LTDA
Nº Declaração: 100.2012.2013.1821257473

Maio/2012
Tipo/Status: Retificadora/Cancelada
Pagina: 3

Débito Apurado e Créditos Vinculados - R\$

GRUPO DO TRIBUTO : IRPJ - IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS
CÓDIGO RECEITA : 2362-01
PERIODICIDADE: Mensal
DÉBITO APURADO : 892.950,97
CRÉDITOS VINCULADOS :
- PAGAMENTO : 892.950,97
- COMPENSAÇÃO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR : 0,00
- OUTRAS COMPENSAÇÕES : 0,00
- PARCELAMENTO : 0,00
- SUSPENSÃO : 0,00
SOMA DOS CRÉDITOS VINCULADOS: 892.950,97
SALDO A PAGAR DO DÉBITO: 0,00

Valor do Débito - R\$ Total: 892.950,97

Total do Imposto apurado mensalmente, antes de efetuadas as compensações: 892.950,97

Balanco de Redução: Não

Pagamento com DARF - R\$ Total: 892.950,97

Relação de DARF vinculado ao Débito.

PA: 31/05/2012
Data de Vencimento: 29/06/2012
Valor do Principal: 375.303,14
Valor da Multa: 75.060,62
Valor dos Juros: 8.894,68
Valor Total do DARF: 459.258,44
Valor Pago do Débito: 375.303,14

CPF/CNPJ: 31.056.708/0001-98
Código da Receita: 2362
Nº da Referência:

19. A segunda DCTF retificadora (e-fls. 171/197) foi recepcionada em 22.08.2014 e não alterou as informações acima mencionadas:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

12082025295848078071529
DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS FEDERAIS
INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

D C T F MENSAL - 2.50

CNPJ: 31.056.708/0001-98

Maio/2012

Nº Declaração: 100.2012.2014.1811316834

Tipo/Status: Retificadora/Ativa

Dados do Processamento

Número da
Declaração: 100.2012.2014.1811316834
Número do Recibo: 38.46.60.12.91-59
Data de Recepção: 22/08/2014
Data de
Processamento: 22/08/2014

CNPJ: 31.056.708/0001-98

Maio/2012

NOME EMPRESARIAL: ORICA BRASIL LTDA

Tipo/Status: Retificadora/Ativa

Nº Declaração: 100.2012.2014.1811316834

Página: 3

Débito Apurado e Créditos Vinculados - R\$

GRUPO DO TRIBUTO : IRPJ - IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS

CÓDIGO RECEITA : 2362-01

PERIODICIDADE: Mensal

PERÍODO DE APURAÇÃO: Maio/2012

DÉBITO APURADO 892.950,97

CRÉDITOS VINCULADOS

- PAGAMENTO 892.950,97

- COMPENSAÇÃO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR 0,00

- OUTRAS COMPENSAÇÕES 0,00

- PARCELAMENTO 0,00

- SUSPENSÃO 0,00

SOMA DOS CRÉDITOS VINCULADOS: 892.950,97

SALDO A PAGAR DO DÉBITO: 0,00

Valor do Débito - R\$

Total: 892.950,97

20. Em suas razões recursais, a Recorrente alega que o débito de IRPJ foi quitado por meio de dois DARF's, sendo um referente ao valor originalmente declarado e outro relativo à diferença apurada posteriormente, cujo pagamento incluiu principal, multa de mora e juros.

21. Sustenta, contudo, que a **multa de mora foi indevidamente recolhida**, pois o **pagamento do valor adicional ocorreu antes da constituição formal do débito** e antes de qualquer procedimento de fiscalização, caracterizando hipótese de **denúncia espontânea**, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN). Assim, defende que o valor pago a título de multa configura indébito, sendo legítimo o crédito utilizado no PER/DCOMP e, por conseguinte, devida a homologação da compensação pleiteada.

22. A propósito, merecem destaque os seguintes trechos:

"16. Veja-se: a Recorrente arrola duas DARFs para a quitação do valor de R\$ 892.950,97, isto é, uma no valor de R\$ 517.647,83 (principal) e outra no valor de R\$ 459.258,44, sendo R\$ 375.303,14 a título de principal2.

17. Todavia, como esse valor de R\$ 375.303,14 foi constituído a posteriori à data de vencimento original da estimativa de IRPJ referente ao mês de maio/2012, a

Recorrente efetuou o pagamento do principal, acrescido de multa de mora (R\$ 75.060,62) e de juros (R\$ 8.894,68).

18. Todavia, o valor da multa de mora não era devido, porque o pagamento foi realizado sob o manto da denúncia espontânea. Isso porque o pagamento foi realizado antes da constituição do valor adicional de IRPJ de R\$ 375.303,14, sendo que ambas as providências foram tomadas antes de qualquer procedimento de fiscalização.

19. Portanto, resta evidenciada documentalmente a origem e a legitimidade do crédito utilizado na PER/DCOMP". (Destques no original)

23. Os argumentos apresentados são procedentes.

24. No caso dos autos, a Recorrente, ao identificar erro no cálculo apresentado em sua DCTF, reconheceu espontaneamente a insuficiência do valor originalmente apurado e promoveu o recolhimento da diferença antes mesmo de proceder à retificação da declaração e, sobretudo, antes de qualquer atuação fiscal. Cumpre destacar que a Administração Tributária somente teve ciência dos fatos posteriormente, por ocasião do pedido de compensação do valor recolhido a título de multa.

25. Ademais, a interpretação do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN) conduz precisamente ao estímulo de condutas como a adotada pela Recorrente, que, ao constatar erro em sua apuração e conseqüente recolhimento a menor do IRPJ, antecipou-se à Fiscalização, reconheceu o débito e promoveu sua regularização mediante pagamento do principal acrescido de juros, de modo que, a penalidade pecuniária foi indevidamente recolhida.

26. Sobre a possibilidade de aplicação da denúncia espontânea em caso de pagamento anterior à declaração, vale a transcrição do seguinte trecho do voto do Ministro Teori Zavascki, Relator do Recurso Especial nº 962.379/RS:

"4. Importante registrar, finalmente, que o entendimento esposado na Súmula 360/STJ não afasta de modo absoluto a possibilidade de denúncia espontânea em tributos sujeitos a lançamento por homologação. A propósito, reporto-me às razões expostas em voto de relator, que foi acompanhado unanimemente pela 1ª Seção, no AgRG nos EREsp 804785/PR, DJ de 16.10.2006:

"(...) 4. Isso não significa dizer, todavia, que a denúncia espontânea está afastada em qualquer circunstância ante a pura e simples razão de se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação. Não é isso. O que a jurisprudência afirma é a não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. A *contrario sensu*, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo o sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, uma vez

concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN. Nesse sentido, o seguinte precedente:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FORA DO PRAZO. IRRF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIFERENÇA NÃO CONSTANTE DA DCTF. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. 1. É cediço na Corte que 'Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.' (REsp n.º 624.772/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 31/05/2004) 2. A inaplicabilidade do art. 138 do CTN aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação funda-se no fato de não ser juridicamente admissível que o contribuinte se socorra do benefício da denúncia espontânea para afastar a imposição de multa pelo atraso no pagamento de tributos por ele próprio declarados. Precedentes: REsp n.º 402.706/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 15/12/2003; AgRg no REsp n.º 463.050/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 04/03/2002; e EDcl no AgRg no REsp n.º 302.928/SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 04/03/2002. 3. Não obstante, configura denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa moratória, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal com o intuito de apurar, lançar ou cobrar o referido montante, tanto mais quando este débito resulta de diferença de IRRF, tributo sujeito a lançamento por homologação, que não fez parte de sua correspondente Declaração de Contribuições e Tributos Federais. 4. *In casu*, o contribuinte reconhece a existência de erro em sua DCTF e recolhe a diferença devida antes de qualquer providência do Fisco que, em verdade, só toma ciência da existência do crédito quando da realização do pagamento pelo devedor. 5. Ademais, a inteligência da norma inserta no art. 138 do CTN é justamente incentivar ações como a da empresa ora agravada que, verificando a existência de erro em sua DCTF e o conseqüente autolançamento de tributos a quem do realmente devido, antecipa-se a Fazenda, reconhece sua dívida, e procede o recolhimento do montante devido, corrigido e acrescido de juros moratórios." (AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005)".

27. A interpretação do 138 do Código Tributário Nacional (CTN), inclusive à luz da jurisprudência consolidada do **Superior Tribunal de Justiça**, notadamente no REsp nº 1.149.022/SP (**Tema Repetitivo 385**), conduz precisamente ao reconhecimento de que, em situações como a

presente, resta configurada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória.

28. Com efeito, ao retificar declaração anteriormente apresentada com insuficiência de valores, já integralmente quitados, a Contribuinte afasta a necessidade de constituição do crédito tributário pelo Fisco, preenchendo integralmente os pressupostos legais para fruição do benefício da denúncia espontânea.

29. Assim, cabe trazer à colação o Tema Repetitivo 385, cuja tese firmada foi a seguinte:

"A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente".

30. A jurisprudência deste Conselho também se alinha a esse entendimento, reconhecendo que o **pagamento efetuado antes da declaração, ou antes de sua retificação, configura denúncia espontânea**, com a consequente exclusão da multa moratória.

31. A propósito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/11/2014

DECLARAÇÃO. PAGAMENTO ANTERIOR. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OCORRÊNCIA.

Tendo sido **constatado** que o **pagamento** integral do tributo se deu **antes** de sua **declaração**, há que se aplicar o instituto da **denúncia espontânea**. Intelecção do REsp nº. 962.379/RS.

(Processo nº 10380.912072/2017-84. Acórdão nº 9303-014.291 – CSRF/3ª Turma. Sessão de 17 de agosto de 2023. Relatora Liziane Angelotti Meira, g.n.).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO ANTES DA SUA CONFISSÃO EM DCTF. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA.

O **recolhimento do tributo anteriormente à sua confissão em DCTF retificadora configura denúncia espontânea** para fins de exclusão da multa de mora. Aplicação de entendimento do STJ em julgamento de recursos repetitivos, conforme determina o art. 62, §2º, do RICARF.

Processo nº 10980.004311/2007-90. Acórdão nº 9101-004.160 – 1ª Turma. Sessão de 07 de maio de 2019. Relator Rafael Vidal de Araujo, g.n.).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2003

DENÚNCIA ESPONTÂNEA MULTA DE MORA.

A **denúncia espontânea**, com exclusão da multa de mora, **resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário** (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, **retifica-a** (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), **noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá anteriormente a declaração retificadora.**

(Processo nº 15374.000835/2007-73. Acórdão nº 9101-002.090 – 1ª Turma. Sessão de 21 de janeiro de 2015. Relator Valmir Sandri, g.n.)

32. Dessa forma, em observância ao entendimento vinculante do Superior Tribunal de Justiça, por se tratar de tese fixada em sede de recursos repetitivos, e ao disposto no artigo 99 do RICARF³, impõe-se o reconhecimento do direito creditório pleiteado, correspondente à multa de mora indevidamente recolhida, no valor de R\$ 75.060,62 (setenta e cinco mil, sessenta reais e sessenta e dois centavos).

III – Dispositivo

33. Por todo o exposto e por tudo mais que consta nos autos, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, entendo por **dar-lhe provimento** para reconhecer o direito creditório correspondente à multa de mora indevidamente recolhida, no valor de R\$ 75.060,62 (setenta e cinco mil, sessenta reais e sessenta e dois centavos), de modo que o PER/DCOMP objeto dos autos, deve ser homologado até o limite do crédito reconhecido.

34. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin

DECLARAÇÃO DE VOTO

Sérgio Magalhães Lima

³ **Art. 99.** As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Peço vênia para divergir do entendimento adotado no voto vencedor quanto ao reconhecimento da denúncia espontânea em hipóteses nas quais a retificação da DCTF ocorre em momento significativamente posterior ao recolhimento do tributo.

Em síntese dos fatos, a recorrente declarou débito de IRPJ (cód. 2362 – vencimento: 29/06/2012) e recolheu o valor correspondente tempestivamente, e, posteriormente, efetuou recolhimento adicional com multa e juros, em 28/09/2012, e a retificação da declaração com o complemento do valor, nove meses e doze dias após, em 10/07/2013. Nesse sentido, conforme passagem do voto da relatora, a Recorrente “sustenta que a multa de mora foi indevidamente recolhida, pois o pagamento do valor adicional ocorreu antes da constituição formal do débito e antes de qualquer procedimento de fiscalização, caracterizando hipótese de denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN)”.

Embora compartilhe da premissa adotada pela Relatora de que o pagamento efetuado antes da declaração — ou antes de sua retificação — pode, em determinadas circunstâncias, ser compatível com a caracterização da denúncia espontânea, entendo que a expressão “acompanhada, se for o caso”, constante do art. 138 do CTN, impõe limite relevante a essa interpretação, ao indicar a necessidade de vínculo temporal e funcional entre o recolhimento do tributo e a correspondente declaração da infração.

A concomitância exigida pelo dispositivo não deve ser compreendida de forma absolutamente rígida ou mecânica, tampouco pressupõe simultaneidade exata entre pagamento e retificação declaratória. A própria dinâmica operacional das obrigações tributárias acessórias admite que o contribuinte identifique o equívoco, providencie o recolhimento do tributo e necessite de prazo razoável para formalizar a retificação da DCTF - é o caso, por exemplo, de grandes empresas em que há setores distintos encarregados da apuração, do recolhimento, e da declaração, onde a realização desses serviços pode se refletir em intervalo de dias.

Ainda assim, a elasticidade interpretativa do instituto encontra limites materiais que não podem ser ultrapassados sem descaracterização da própria denúncia espontânea.

Nessa perspectiva, a concomitância deve ser aferida em sentido funcional, e não meramente cronológico. Exige-se que pagamento e retificação integrem um mesmo contexto espontâneo e coerente de regularização da infração tributária, anterior a qualquer procedimento fiscalizatório, de modo a evidenciar unidade material entre os atos praticados pelo contribuinte. Todavia, reconhecer que a concomitância constitui conceito jurídico aberto não significa admitir que qualquer pagamento anterior à retificação declaratória seja apto, por si só, a caracterizar denúncia espontânea. Interpretação excessivamente ampla do instituto acaba por desfigurar seus pressupostos lógicos e legais, afastando indevidamente a incidência da multa moratória em hipóteses de simples pagamento extemporâneo.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, especialmente a firmada no REsp nº 1.149.022/SP, não autoriza, a meu ver, a conclusão de que o mero fato de o pagamento anteceder a retificação da DCTF seja suficiente para afastar a penalidade. O precedente

reconheceu a denúncia espontânea em contexto específico de regularização imediata e vinculada à retificação declaratória, evidenciando justamente a necessidade de nexo funcional entre os atos. No caso concreto, contudo, esse nexo não se verifica de maneira satisfatória. Conforme consta dos autos, o recolhimento ocorreu em 28/09/2012, enquanto a retificação da DCTF somente foi transmitida em 10/07/2013. O intervalo temporal superior a nove meses inviabiliza o reconhecimento de que ambos os atos integraram um único procedimento espontâneo de regularização.

A meu ver, lapso temporal tão dilatado rompe o vínculo de imediatidade inerente ao instituto da denúncia espontânea. A longa distância entre pagamento e retificação descaracteriza a ideia de regularização espontânea unitária e impede reconhecer que a declaração posterior tenha servido como efetiva denúncia da infração associada ao recolhimento anteriormente realizado.

Não se trata de exigir simultaneidade absoluta, mas de reconhecer que a própria lógica do art. 138 do CTN pressupõe proximidade razoável entre os atos, apta a demonstrar que o contribuinte efetivamente promoveu autorregularização espontânea perante o Fisco. Ausente essa proximidade, o pagamento assume natureza de mero adimplemento tardio da obrigação tributária, hipótese que não afasta a incidência da multa moratória.

Admitir que retificação realizada muitos meses após o recolhimento seja suficiente para caracterizar denúncia espontânea equivaleria, em última análise, a transformar qualquer pagamento anterior à constituição formal do crédito em causa automática de exclusão da multa, em afronta à lógica do sistema.

Há que se considerar, ademais, que o próprio recolhimento — mediante data, código de receita e cruzamentos eletrônicos — a existência potencial de receita ou débito ainda não declarado. Por essa razão, inclusive, que o mero pagamento atrai a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º, do CTN justamente porque denuncia a falta da declaração, podendo o Fisco atuar desde esse momento atuar no sentido de constituir o crédito tributário.

Nesse contexto, a posterior retificação da DCTF, realizada muitos meses após o pagamento, não representa elemento de surpresa apto a justificar o reconhecimento da denúncia espontânea, especialmente diante do crescente emprego de automação, cruzamento massivo de dados e técnicas de inteligência analítica pelas administrações tributárias.

Aceitar a lógica sustentada pela Recorrente implicaria, na prática, exigir da Administração Tributária a realização de lançamentos automáticos em prazo razoável após cada recolhimento extemporâneo desacompanhado de declaração, sob pena de reconhecimento automático da denúncia espontânea.

Logo, não altera essa conclusão a mera inexistência de procedimento fiscalizatório à época dos fatos. A ausência de fiscalização constitui requisito necessário à configuração da

denúncia espontânea, mas não suficiente. Permanecem indispensáveis a efetiva denúncia da infração e sua regularização em contexto temporal e funcional coerente.

Assim, embora reconheça que o conceito de concomitância comporte interpretação casuística e razoável, entendo que o intervalo temporal verificado nos autos extrapola os limites admissíveis para caracterização da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, razão pela qual a multa de mora mostra-se legitimamente recolhida.

Nessa linha, compreendo que a denúncia espontânea pode, em determinadas circunstâncias, ser reconhecida mesmo quando a retificação da declaração não ocorre simultaneamente ao pagamento, desde que exista proximidade temporal razoável e inequívoca unidade funcional entre os atos praticados pelo contribuinte, o que não se verifica na hipótese em exame.

Por essas razões, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima