



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10860.900713/2015-93
ACÓRDÃO	1302-007.935 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ORICA BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. MOMENTO DA DECLARAÇÃO E PAGAMENTO. ANTERIORIDADE. TEMA REPETITIVO 385 STJ. SÚMULA 360 STJ.

Reforma do acórdão de primeira instância para reconhecer a denúncia espontânea e, conseqüentemente, o direito creditório relativo à multa de mora recolhida. Recurso Voluntário provido.

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

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Contribuinte ORICA BRASIL LTDA., contra o Acórdão nº 10-59.224, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), que manteve a decisão de não homologação da Declaração de Compensação (PER/DCOMP) nº 12584.18727.220514.1.3.04.

Conforme os elementos constantes dos autos, a Recorrente buscou compensar um crédito oriundo de um *Pagamento Indevido ou a Maior* relativo à estimativa mensal da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), código 2484, referente ao Período de Apuração (PA) 29/02/2012, cujo vencimento legal era 30/03/2012.

O pagamento que deu origem ao crédito foi realizado por meio de um Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) em 28 de setembro de 2012 (fl. 85, 151, 153, 185, 187), no valor total de R\$ 232.812,26. Este valor estava discriminado, à época, da seguinte forma: R\$ 187.057,90 (Principal), R\$ 37.411,58 (Multa de Mora) e R\$ 8.342,78 (Juros de Mora).

A Contribuinte posteriormente identificou que o valor de R\$ 37.411,58, correspondente à multa de mora, fora recolhido indevidamente, sob a tese de que a quitação da dívida ocorreu de forma espontânea, antes de qualquer procedimento fiscalizatório, o que atrairia a aplicação do benefício do art. 138 do CTN.

A formalização do débito ocorreu, conforme alegado pela Recorrente, mediante retificação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) relativa ao PA 02/2012, transmitida em 12 de julho de 2013 (fl. 177). O pagamento (incluindo a multa que se busca compensar) ocorreu em 28/09/2012, e a declaração retificadora, em 12/07/2013.

Em 22/05/2014, a Recorrente transmitiu a PER/DCOMP nº 12584.18727.220514.1.3.04 (fl. 85), pleiteando a compensação do montante de R\$ 37.411,58, relativo à multa de mora, devidamente atualizado.

Em 05/05/2015, foi proferido o **Despacho Decisório** (fl. 85), pela DRF/Taubaté, indeferindo a compensação, sob o argumento de que o valor do DARF utilizado como base do crédito havia sido integralmente aproveitado para a quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados na PER/DCOMP. O valor devedor consolidado foi estipulado, intimando-se o sujeito passivo a pagar ou apresentar Manifestação de Inconformidade.

A Contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade** em 10/06/2015 (fl. 103), reiterando que o crédito se referia à multa de mora, a qual deveria ser afastada em razão da

denúncia espontânea, visto que o pagamento do tributo e juros ocorreu antes da entrega da DCTF retificadora e de qualquer procedimento fiscalizatório.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela DRJ/POA, por meio do Acórdão nº 10-59.224 (fls. 102-105). A ementa do julgado da DRJ estabeleceu que:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE. PAGAMENTO CONCOMITANTE. A denúncia espontânea somente afasta a responsabilidade se vier acompanhada do pagamento concomitante do tributo devido e dos juros de mora.

O Relator do Acórdão de primeira instância baseou-se na Nota Técnica Cosit 19/2012, que teria cancelado a Nota Técnica Cosit 01/2012, e preconiza a necessidade de pagamento concomitante, concluindo que o órgão julgador estaria vinculado a esse entendimento administrativo.

Inconformada com a decisão da DRJ/POA, a Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 117-131). No mérito, reiterou a aplicação do artigo 138 do CTN, que exige a espontaneidade (ausência de fiscalização prévia) e o pagamento do tributo e juros.

Argumentou que a legislação não impõe a concomitância entre o pagamento e a declaração. Pelo contrário, citando o Recurso Especial nº 1.149.022/SP (representativo de controvérsia), defendeu que a denúncia espontânea resta configurada quando o contribuinte paga o débito antes de declarar/retificar a DCTF, pois a declaração posterior torna o pagamento apenas uma formalização do crédito que já havia sido quitado voluntariamente. A Recorrente alegou que a exigência de concomitância, baseada em Nota Técnica Cosit, viola o princípio da legalidade (Art. 99 do CTN) e inova na lei tributária.

Por meio da **Resolução nº 1302-000.838** (fls. 147-152), este Tribunal decidiu converter o julgamento em diligência. A diligência requisitou à Unidade de Origem: a) A apresentação do espelho da DCTF original transmitida pelo contribuinte, relativa ao mês de fevereiro de 2012 e b) A confirmação do recolhimento, e respectiva data, do DARF descrito na declaração retificadora, no importe de R\$ 37.411,58.

Por meio do **Despacho de Diligência ao CARF nº 31.377/2024** (fls. 154-168), de 25/10/2024, O Fisco juntou o espelho da DCTF original cancelada (fls. 125-150) e confirmou o DARF (fls. 151-153). O documento fiscal (fl. 151) ratificou o recolhimento total de R\$232.812,26 em 28/09/2012, discriminado em principal, multa e juros para o PA 29/02/2012 (CSLL).

A Contribuinte foi intimada do retorno da diligência e apresentou **Manifestação** em 27/11/2024 (fls. 216-222), reiterando que os fatos confirmados na diligência (pagamento em 28/09/2012, DCTF Retificadora em 12/07/2013) demonstram que o pagamento da multa de mora se deu antes da constituição do crédito tributário pela declaração retificadora, confirmando as premissas para a denúncia espontânea e, portanto, o direito ao crédito de R\$ 37.411,58.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

Da admissibilidade e da tempestividade

O Recurso Voluntário é tempestivo (fl. 118) e comprovado pelos termos de intimação e ciência (fls. 109-112). A petição recursal preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72 e no Regimento Interno desta Casa, razão pela qual deve ser conhecido integralmente. À mingua de preliminares, passo ao exame do mérito.

Da delimitação da controvérsia

A controvérsia remanescente consiste em definir se a Recorrente faz jus ao reconhecimento de crédito relativo à multa de mora de R\$ 37.411,58, recolhida em 28/09/2012 juntamente com a diferença de CSLL e juros de mora, sob a alegação de que a diferença de tributo foi espontaneamente regularizada antes da DCTF retificadora e antes de qualquer procedimento fiscalizatório, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Do mérito

O artigo 138 do Código Tributário Nacional estabelece as condições para a exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária:

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.

A **Resolução CARF nº 1302-000.838** converteu o julgamento em diligência justamente para esclarecer se a hipótese seria um problema meramente formal, decorrente do pagamento realizado antes da retificação da DCTF, ou se haveria uso indevido do instituto da denúncia espontânea.

O **Despacho de Diligência nº 31.377/2024**, fls. 154-168, ratificou a sequência de eventos:

1. DCTF original relativa a 02/2012 cancelada (fls. 125-150).

2. DARF demonstra a arrecadação, do pagamento do principal, juros e multa (R\$ 232.812,26 - R\$ 187.057,90 de principal, R\$ 37.411,58 de multa de mora e R\$ 8.342,78 de juros de mora), em 28/09/2012 (fls. 151-153), para a CSLL do período de apuração 29/02/2012.
3. DCTF Retificadora (confessando o débito) transmitida em 12/07/2013 (fl. 177).

Assim conclui a diligência:

ATENDIMENTO AO QUE FOI REQUISITADO NA RESOLUÇÃO DO CARF

9. "Apresentar o espelho da DCTF original transmitida pelo contribuinte relativa ao mês de **fevereiro de 2012**, e confirmar o recolhimento e respectiva data do DARF descrito na declaração retificadora, no importe de **R\$ 37.411,58**".

10. Resposta 1 => A DCTF original cancelada foi juntada às **folhas 125 a 150**.

11. Resposta 2 => O DARF com o recolhimento efetuado em 28/09/2012 foi juntado às **folhas 151 a 153**.

DOCUMENTOS LOCALIZADOS									
Ações	Contribuinte	Data Arrecadação	Processo/Referência	Receita	Valor Total	Situação	Interesse	Número do Pagamento	
<input type="checkbox"/>	31.056.708/0001-98	28/09/2012	-	2484	232.812,26	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	1319857053-0	
<input type="checkbox"/>	31.056.708/0001-98	28/09/2012	-	2362	278.373,81	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	1319857113-7	
<input type="checkbox"/>	31.056.708/0001-98	28/09/2012	-	2362	400.380,02	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	1319857323-7	
<input type="checkbox"/>	31.056.708/0001-98	28/09/2012	-	2362	459.258,44	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	1319857403-9	
<input type="checkbox"/>	31.056.708/0001-98	02/10/2012	-	0473	4.778,17	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	1354167883-5	
<input type="checkbox"/>	31.056.708/0001-98	15/10/2012	-	5952	8.085,68	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	1367434813-5	
<input type="checkbox"/>	31.056.708/0001-98	19/10/2012	-	0588	81,48	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	1379477083-7	
<input type="checkbox"/>	31.056.708/0001-98	19/10/2012	-	3280	2.404,00	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	1379487413-6	
<input type="checkbox"/>	31.056.708/0001-98	19/10/2012	-	3208	7.980,24	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	1379490293-8	
<input type="checkbox"/>	31.056.708/0001-98	19/10/2012	-	1708	10.570,88	ORIGINAL	PJ REDE LOCAL	1379491133-3	

Pois bem.

A manifestação da Recorrente após a diligência, às fls. 216/222, esclarece a sequência cronológica: apuração original de CSLL no valor de R\$ 352.473,73; identificação posterior de diferença de principal de R\$ 187.057,90; recolhimento dessa diferença em 28/09/2012, com juros e multa; e transmissão da DCTF retificadora em 12/07/2013, para registrar o débito de CSLL no valor de R\$ 539.531,63.

Diante desse quadro, reputo **comprovado que o pagamento da diferença ocorreu antes da DCTF retificadora e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados à infração**. Não há nos autos notícia de fiscalização prévia ou de qualquer ato administrativo anterior que tenha provocado a regularização.

O Acórdão da DRJ/POA rejeitou a denúncia espontânea baseando-se na suposta "dissintonia" entre o momento do pagamento e o momento da declaração retificadora, invocando

o Ato Declaratório PGFN 8/11 e a Nota Técnica Cosit 19/2012, que exigiriam a *concomitância* entre esses atos.

Nesse sentido, importante destacar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, firmado em sede de recurso repetitivo, que diferencia claramente a situação daquele que declara o débito e paga em atraso (o que não configura denúncia espontânea, **Súmula 360¹ do STJ**) daquele que, não tendo declarado ou tendo declarado a menor, posteriormente retifica a declaração, *acompanhando o pagamento*, antes de qualquer procedimento do Fisco.

No **REsp nº 1.149.022/SP**, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (**Tema Repetitivo 385²**), a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça reconheceu a denúncia espontânea quando o contribuinte, após declarar parcialmente débito sujeito a lançamento por homologação, retifica a declaração antes de qualquer procedimento administrativo e quita a diferença a maior, afastando a multa moratória.

Ainda, o entendimento da Corte Superior deste Tribunal Administrativo confirma o entendimento:

Processo nº 14041.001350/2007-04

Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303-014.449 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 18 de outubro de 2023

Recorrentes FAZENDA NACIONAL

CAIXA SEGURADORA S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2005

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente, conforme art. 67, § 4º, do RICARF.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2005

PAGAMENTO INTEGRAL. DESCABIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Tendo sido o tributo devido integralmente pago, ainda que o débito não esteja declarado em DCTF ou DCOMP, descabe qualquer lançamento de ofício, mas tão

¹ O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

² 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.

somente a homologação expressa do lançamento, conforme art. 150, caput, do CTN.

Portanto, sendo o pagamento anterior à constituição do crédito pela DCTF retificadora e não havendo qualquer procedimento fiscalizatório que tenha motivado a ação do contribuinte, a espontaneidade está preservada. O recolhimento da multa de mora, nesse contexto, configura pagamento indevido, passível de compensação.

Do Dispositivo

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário para dar-lhe integral provimento, reconhecendo a denúncia espontânea, afastando-se a multa de mora no valor histórico de R\$37.411,58, e, conseqüentemente, homologar a Declaração de Compensação (PER/DCOMP) dos autos, até o limite do crédito reconhecido.

É o relatório.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Sérgio Magalhães Lima**

Peço vênia para divergir do entendimento adotado no voto da relatora 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 CSLL (cód. 2484 – vencimento: 29/02/2012) 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 quatorze dias após, em 12/07/2013. Nesse sentido, 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 nexos funcional entre os atos. No caso concreto, contudo, esse nexos 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 12/07/2013. 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