



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.935027/2009-57</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-001.753 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2001

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTERIOR À ENTREGA DA DCTF. CARACTERIZAÇÃO. AFASTAMENTO DA MULTA MORATÓRIA.

A denúncia espontânea nos tributos lançados por homologação, sem prejuízo dos demais requisitos do art. 138 do Código Tributário Nacional, se caracteriza quando o pagamento ocorre antes da apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

**Jeferson Teodorovicz** – Relator

Assinado Digitalmente

**Efigênio de Freitas Júnior** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, efls.176/184, contra acórdão da DRJ, efls. 165/170 que julgou improcedente manifestação de inconformidade, efls.11/27, contra despacho decisório, efls. 08/09, que não homologou PER/DCOMP, efls. 02/06, apresentada com crédito pleiteado de pagamento indevido ou a maior de IRRF para compensação de débito de IRRF, e referente ao período de apuração 30/11/2000.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido:

Trata o processo de Declaração de Compensação nº 32638.18057.090804.1.3.04-3010, onde a interessada pretende compensar débito de IRRF mediante aproveitamento de crédito de pagamento a maior de IRRF no valor de R\$ 473.015,00.

O crédito teria origem no pagamento efetuado em 15/03/2001, com valor principal de R\$ 1.874.859,00, e multa de mora de R\$ 473.015,00, que totaliza R\$ 2.347.874,00, código 0473, relativo ao IRRF.

A DCOMP foi analisada em procedimentos informatizados, com a emissão do Despacho Decisório de fls. 09, nº de rastreamento 831725412, o qual não reconheceu o direito creditório, e não homologou a compensação.

O relatório Informações Complementares da Análise do Crédito, fls. 8, traz a fundamentação da decisão:

Justificativa: NÃO COMPROVADA A EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR Observação: OS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS ESTÃO NO PROCESSO 16306.000091/2009- 25, FLS. 101 A 107. O CONTRIBUINTE FOI INTIMADO E DECLAROU QUE O CREDITO PLEITEADO (R\$ 473.015,00) REFERE-SE AO VALOR CONSTANTE NO CAMPO MULTA DO DARF DE CÓDIGO 0473, COM PERÍODO DE APURAÇÃO 30/11/2000 E ARRECADADO EM 15/03/2001, O QUAL ENTENDE SER INDEVIDO EM FUNÇÃO DO INSTITUTO DA DENUNCIA ESPONTÂNEA. **PORÉM, TAL VALOR REFERE-SE A MULTA E JUROS DE MORA, NAO TENDO QUALQUER RELAÇÃO COM A MULTA DE OFICIO, OBJETO DO ARTIGO 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

A ciência da decisão ocorreu em 28/04/2009.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade em 28/05/2009, fls. 11/27, com as seguintes alegações:

- que a manifestação de inconformidade é tempestiva.
- em preliminar de nulidade, alega a falta de descrição clara e precisa dos argumentos que fundamentaram a decisão.

- no site da Receita Federal verificou que a única informação à sua disposição era o despacho decisório e o detalhamento dos pedidos de compensação, de modo que não teve meios de saber, de maneira clara, os motivos que pelos quais o crédito seria inexistente, o que prejudica sua defesa.
  - traz jurisprudência administrativa. - o cancelamento é medida que se impõe em função da não observância dos requisitos mínimos do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, e também da afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório decorrente da maneira deficitária como foi elaborado o despacho.
  - quanto ao mérito, efetuou pagamento a destempo de débito de IRRF em 15/03/2001, fato gerador 30/11/2000, incidente sobre suas remessas ao exterior para pagamentos a título de royalties, acrescido de multa de mora de 20% no valor de R\$ 473.015,00.
  - os débitos não foram declarados em DCTF justamente pela não intencional omissão dos fatos geradores quando da apuração do tributos em referência.
  - valendo-se da outorga legal contida no artigo 138 do CTN, efetuou espontaneamente o pagamento de IRRF, com relação ao fato gerador de 30/11/2000.
  - não poderia ter incluído a multa nesse recolhimento espontâneo, já que é cediço que o instituto tributário da denúncia espontânea da infração afasta a imposição de qualquer penalidade, exigindo, tão-somente, a aplicabilidade de juros.
  - informa que prestou estes esclarecimentos quando intimada, nos autos do processo administrativo nº 16306.000091/2009-25.
  - o instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do CTN, exclui a responsabilidade como pagamento do tributo devido, sendo vedada a inclusão de qualquer pena (multa), em vista do arrependimento do contribuinte.
  - a multa de mora e os juros de mora são evidentemente acumulativa e ofende o comando legal do artigo 138 do CTN.
  - traz doutrina sobre o assunto, concluindo que não cabe a aplicação de multa de mora no caso de denúncia espontânea da infração, com pagamento integral do tributo, acrescido dos juros de mora.
  - recentes decisões do STJ reconhecem a inaplicabilidade da denúncia espontânea nas hipóteses que os débitos foram declarados em DCTF, o que confirma o procedimento da interessada, pois não declarou estes valores em DCTF, por desconhecer a existência de tais débitos.
  - o pagamento da multa viola o artigo 5º, inciso XXII da CF/88 (direito de propriedade).
  - finaliza requerendo a nulidade da decisão e, se ultrapassada a preliminar, que seja conhecida e integralmente acolhida a manifestação de inconformidade.
- É o relatório.

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2004  
PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.

MULTA DE MORA.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. FALTA COMPROVAÇÃO.

Ocorre a denúncia espontânea quando o contribuinte noticia a infração, acompanhado do pagamento com juros de mora. Assim, a falta de declaração da DCTF afasta a aplicação da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN. Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Ainda, o voto condutor apresentou a seguinte fundamentação:

Do acima exposto, verifica-se que a denúncia espontânea tem aplicação quando o sujeito passivo confessa infração informando, por meio de declaração, a ocorrência de fato gerador antes omitido. Cabe esclarecer que a denúncia espontânea está relacionada com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e pressupõe a notícia da infração. Portanto, a falta da apresentação da DCTF já afasta a aplicação da denúncia espontânea, como se apresenta neste caso. Não houve, por parte da interessada, qualquer notificação de infração. Logo, já que o pagamento foi a destempo, ele deverá ser recolhido com todos os encargos legais, o que inclui a multa de mora, prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96. Por todo acima exposto, como não estão presentes a certeza e liquidez do crédito, requisitos necessários para o reconhecimento do direito creditório, nos termos do artigo 170 do CTN, voto por não dar provimento à manifestação de inconformidade, e não homologar as compensações.

Devidamente cientificado (21/11/2016), o contribuinte apresentou recurso voluntário (16/12/2016), efls. 176/184, onde repisa e retoma os argumentos já expostos em sede impugnatória, apontando o erro e, em síntese: preliminarmente, pugna pela nulidade do despacho decisório por falta de motivação e; no mérito, a caracterização da denúncia espontânea e o direito ao crédito.

E acrescenta:

16. Resta evidente, destarte, que a legislação tributária, bem como a jurisprudência pacífica mais atual, condiciona a denúncia espontânea exclusivamente ao devido adimplemento com as obrigações tributárias, não sendo exigida a apresentação de declaração como forma de noticiar o pagamento da dívida, até mesmo porque isso é feito pelo próprio documento de arrecadação no qual é identificado o código 0473 da Receita Federal ("IRRF - Rendimentos do trabalho e de qualquer natureza"). Isto é, o DARF pago pela Recorrente (doc. no 7 da Manifestação de Inconformidade) trouxe todos os elementos aptos a notificarem a RFB do pagamento de uma dívida específica.

17. Some-se a isso o fato de que já de muito vem entendendo esse Tribunal Administrativo que erros (sejam eles omissões ou incorreções) nas declarações fiscais não podem se sobrepor ao direito dos contribuintes que seja devida e legalmente amparado2.

18. Nesse contexto, não se poderia descaracterizar o instituto da denúncia espontânea em razão de mera ausência de retificação de DCTF, sob pena de ofensa direta ao artigo 138, do CTN, e indireta tanto ao princípio da legalidade como também ao da verdade material, uma vez que restou plenamente comprovado nos autos o cumprimento das condições para o gozo do benefício.

(...)

20. Pelo exposto, constata-se a inegável caracterização da denúncia espontânea neste caso, tal como reconhecido pela posição firmada por esse E. CARF e pelo STF, restando evidente o direito da Recorrente à utilização do crédito decorrente do recolhimento da multa moratória de 20% na denúncia espontânea realizada e, por consequência, a adequação da compensação promovida e a total improcedência da exigência do saldo devedor ora discutido, apurado pelas DD. Autoridades Fiscais.

Após, os autos foram encaminhados para o CARF, para apreciação e julgamento. É o Relatório.

## VOTO

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Trata-se de **recurso voluntário interposto por ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA.** contra decisão que não homologou pedido de compensação (PER/DCOMP) referente a **crédito pleiteado de IRRF (código 0473)** decorrente de pagamento com multa de mora, no valor de R\$ 473.015,00, relacionado ao fato gerador de 30/11/2000:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO  
BRASIL  
DERAT SÃO PAULO

**DESPACHO DECISÓRIO**

Nº de Rastreamento: 831725412

DATA DE EMISSÃO: 20/04/2009

### 1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

CPF/CNPJ	NOME/NOME EMPRESARIAL
59.456.277/0001-76	ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA

### 2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP	DATA DA TRANSMISSÃO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
32638.18057.090804.1.3.04-3010	09/08/2004	Pagamento Indevido ou a Maior	10880-935.027/2009-57

### 3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: 473.015,00

Valor do crédito original reconhecido: 0,00

A partir das características do(s) DARF discriminado(s) no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos sem saldo reconhecido para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/04/2009.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
473.015,00	94.603,00	591.883,66

Para informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço

www.receita.fazenda.gov.br, na opção Serviços ou através de certificação digital na opção e-CAC, assunto 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.

A contribuinte, por sua vez, já em sede de manifestação de inconformidade, defende que o valor pago como multa de mora foi indevido, pois teria efetuado **denúncia espontânea** da infração, nos termos do art. 138 do CTN, o que afastaria a incidência da penalidade:

(i) A origem do crédito utilizado (Pagamento indevido)

18. No exercício regular de suas atividades, a Requerente é contribuinte de tributos e contribuições federais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ("RFB"), dentre os quais, no que interessa A presente ação

mandamental, do Imposto de Renda Retido na Fonte ("IRRF") sobre as suas remessas ao exterior para pagamentos a título de royalties.

19. Não obstante a observância regular e estrita da legislação tributária, a Requerente, por equívoco, no período de apuração de 30.11.2000, não reteve o IRRF em remessas que fez ao exterior para pagamento por contratos de software, caracterizados como pagamentos de royalties.

20. Ao constatar tal situação, a Requerente providenciou sua imediata regularização, denunciando espontaneamente tais débitos em 15.3.2001, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN). Para tanto, efetuou o pagamento do débito de IRRF, acrescido de multa de mora de 20% no valor de R\$ 473.015,00, conforme se constata pela respectiva guia DARF de pagamento (doc. no 7).

21. Frise-se, por oportuno, que esses débitos não foram declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais ("DCTF"), justamente pela não-intencional omissão dos fatos geradores quando da apuração dos tributos em referencia, conforme se comprova pela DCTF do período em questão (doc. no8).

22. Portanto, a Requerente, valendo-se da outorga legal contida no artigo 138 do CTN, efetuou espontaneamente o pagamento do IRRF, com relação ao fato gerador de 30.11.2000. Porém, não poderia ter incluído multa nesse recolhimento espontâneo, de qualquer natureza, seja punitiva ou moratória, já que é cediço que o instituto tributário da denúncia espontânea da infração afasta a imposição de qualquer penalidade, exigindo, tão-somente, a aplicabilidade de juros, cuja natureza é nitidamente indenizatória.

Por outro lado, a compensação foi negada com base no entendimento de que a **ausência de declaração em DCTF afasta o reconhecimento da denúncia espontânea**, exigindo-se o pagamento integral com multa e juros.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pela DRJ, e a decisão foi mantida com os seguintes fundamentos: a) a ausência (ou de sua retificação) de DCTF invalida a alegação de denúncia espontânea; b) não houve comprovação inequívoca da espontaneidade; c) o pagamento efetuado a destempo, sem notificação prévia da infração, não exime da multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Já no recurso voluntário, a empresa reiterou seus argumentos, sustentando que a denúncia espontânea **não depende de DCTF**, já que bastaria o recolhimento do tributo com juros antes de qualquer procedimento fiscal. Apontou também jurisprudência favorável do CARF e do STJ.

Assim, a controvérsia diz respeito ao reconhecimento de crédito tributário oriundo de pagamento indevido a título de multa de mora, em situação na qual a contribuinte alega ter realizado **denúncia espontânea**, com recolhimento do principal e dos juros de mora, sem prévio procedimento fiscal.

Em outras palavras, o ponto nevrálgico é a **interpretação do art. 138 do CTN**, que dispõe que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade por infrações, desde que acompanhada do pagamento do tributo e dos juros.


**Vejamos.**

A controvérsia surge a partir da Declaração de Compensação realizada pela Recorrente para quitação de débito de IRRF-Royalties apurado em março de 2001 no valor total de R\$ 761.601,45, com crédito decorrente de **pagamento indevido de multa de mora de 20%** em hipótese de denúncia espontânea de IRRF de novembro de 2000:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL		PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU RESTITUIÇÃO DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO	
PER/DCOMP 1.4			
59.456.277/0001-76	32638.18057.090804.1.3.04-3010	Página 2	
Crédito Pagamento Indevido ou a Maior IRRF			
Informado em Processo Administrativo Anterior: NÃO			
Número do Processo:		Natureza:	
Informado em Outro PER/DCOMP: NÃO			
Nº do PER/DCOMP Inicial:			
Nº do Último PER/DCOMP:			
Crédito de Sucidida: NÃO		CNPJ:	
Situação Especial:		Data do Evento:	
Percentual:			
Grupo de Tributo: IRRF		Data de Arrecadação: 15/03/2001	
Valor Original do Crédito Inicial:		473.015,00	
Crédito Original na Data da Transmissão:		473.015,00	
Selic Acumulada:		61,01%	
Crédito Atualizado:		761.601,45	
Total dos débitos desta DCOMP:		761.601,45	
Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP:		473.015,00	
Saldo do Crédito Original:		0,00	

Neste caso, o pagamento foi realizado em 15/03/2001, com indicação de IRRF devido sobre remessas ao exterior, fato gerador de 30/11/2000.

O DARF foi quitado com o código correto, e não havia, até então, procedimento fiscal instaurado:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL Documento de Arrecadação de Receitas Federais		02 PERÍODO DE APURAÇÃO → 11/2000	
 <b>DARF</b>		03 NÚMERO DO CPF OU CGC → 59.456.277/0001-76	
		04 CÓDIGO DA RECEITA → 0473	
01 NOME / TELEFONE ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA. tel - 5189-1000		05 NÚMERO DE REFERÊNCIA →	
Veja no verso instruções para preenchimento		06 DATA DE VENCIMENTO → 15/03/2001.	
		07 VALOR DO PRINCIPAL → R\$ 1.874.859,00	
<b>ATENÇÃO</b> É vedado o recolhimento de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujo valor total seja inferior a R\$ 10,00. Ocorrendo tal situação, adicione esse valor ao tributo/contribuição de mesmo código de períodos subsequentes, até que o total seja igual ou superior a R\$ 10,00.		08 VALOR DA MULTA → R\$ 473.015,00	
		09 VALOR DOS JUROS E/OU ENCARGOS DL - 1.025/69 →	
		10 VALOR TOTAL → R\$ 2.347.874,00	
		11 AUTENTICAÇÃO BANCÁRIA (Somente nas 1ª e 2ª vias) EXB 4473 15/03/01 \$2.347.874,00RC A23	

O valor da multa, no entanto, **não constou expressamente na DCTF** apresentada posteriormente (única página em que consta o código de operação 0473):

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS  
TRIBUTÁRIOS FEDERAIS DCTF-1.0

59.456.277/0001-76 4o. TRIMESTRE/2000

Página 3

Débito Apurado e Créditos Vinculados-R\$

81

GRUPO DO TRIBUTO: IRRF - IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE  
CÓDIGO RECEITA : 0473-1  
DENOMINAÇÃO : Rendi.do trabalho/renda e prov. de qualquer  
nat./aluguel ou arrendamento/rend.da exploração de  
películas cinematográficas/rend. decorrentes da  
transmi

PERIODICIDADE: Diario PERÍODO DE APURAÇÃO: 20º Dia / Dezembro

DÉBITO APURADO	13.483.020,00
CRÉDITOS VINCULADOS	
- PAGAMENTO	13.483.020,00
- COMPENSAÇÃO COM DARF	0,00
- COMPENSAÇÃO SEM DARF	0,00
- PARCELAMENTO	0,00
- SUSPENSÃO	0,00
SOMA DOS CRÉDITOS VINCULADOS	13.483.020,00
SALDO A PAGAR	0,00

Débito Apurado-R\$ Total: 13.483.020,00

Total do imposto apurado no período, antes de efetuadas as  
compensações.  
TOTAL: 13.483.020,00

Pagamento-R\$ Total: 13.483.020,00

Relação de DARF vinculados ao Débito:

PA: 30/11/2000 CNPJ: 59.456.277/0001-76 Código da Receita: 0473  
Data de Vencimento: 20/12/2000 Nº de Referência:  
Valor do Principal: 13.483.020,00  
Valor Pago do Débito: 13.483.020,00

Para o recorrente, a inclusão da multa de mora, nesse contexto, **não seria devida**, e, logo, deveria ser objeto de compensação, já que o anterior pagamento da multa de mora **antecedeu a qualquer procedimento administrativo**, garantindo-se a espontaneidade da quitação.

Já o acórdão recorrido, na linha da autoridade de origem, **justificou a negativa pela aplicação da Nota COSIT nº 19, de 12 de junho de 2012**, que orienta as unidades da Receita Federal do Brasil quanto aos procedimentos a serem adotados tendo em vista os Atos Declaratórios da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) nºs 4 e 8, de 20 de dezembro de 2011, que tratam de situações em que ocorre a denúncia espontânea.

A conclusão da nota, como reproduzido no acórdão recorrido indica o seguinte:

6. Em consequência, conclui-se:

- pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012;
- que se considera ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

b1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011;

b2) quando o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado, e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011;

**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; (grifei)**

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;

c4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo;

d) que os eventuais pedidos de revisão de lançamento, restituição e/ou compensação dos créditos já constituídos nas situações do item “b” acima devem ser analisados com base no entendimento exarado nos Atos Declaratórios PGFN nºs 4 e 8, de 2011. (...)

Assim, a DRJ, em seu voto condutor, concluiu:

Do acima exposto, verifica-se que a denúncia espontânea tem aplicação quando o sujeito passivo confessa infração informando, por meio de declaração, a ocorrência de fato gerador antes omitido.

Cabe esclarecer que a denúncia espontânea está relacionada com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e pressupõe a notícia da infração.

Portanto, a falta da apresentação da DCTF já afasta a aplicação da denúncia espontânea, como se apresenta neste caso.

Não houve, por parte da interessada, qualquer notificação de infração.

Logo, já que o pagamento foi a destempo, ele deverá ser recolhido com todos os encargos legais, o que inclui a multa de mora, prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Logo, na interpretação da DRJ, o pagamento do débito, mas sem apresentação de declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada (no caso, a entrega da DCTF) inviabiliza o reconhecimento da espontaneidade do pagamento.

Essa interpretação inclusive pode ser observada na Solução de Consulta nº 233 – Cosit de 16 de agosto de 2019:

36. Pelo exposto, respondendo objetivamente às proposições apresentadas:

36.1 A configuração da denúncia espontânea deve necessariamente obedecer aos preceitos do artigo 138 do CTN, sob pena de sua inocorrência. Já a forma de sua instrumentalização está prevista na legislação tributária na forma das declarações das obrigações acessórias. **Assim, a comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias.**

36.2 Atendidos os requisitos do art. 138 do CTN, a denúncia espontânea afasta a aplicação de multa, inexistindo diferença, nesse caso, entre multa moratória e multa punitiva.

**36.3 A prestação a destempo da obrigação acessória pelo sujeito passivo, para configurar denúncia espontânea da obrigação principal, não o elide da multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, posto que, são obrigações autônomas.**

36.4. A comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias a que estava sujeita

36.5. A extinção do crédito tributário mediante compensação não equivale ao pagamento referido pelo artigo 138 do CTN, para fins de configuração de denúncia espontânea, dado que a compensação e a denúncia espontânea são institutos incompatíveis.

A seu turno, o recorrente argumentou:

13. A hermenêutica do dispositivo em enfoque é clara e dela não podem restar dúvidas de qualquer natureza. A lei determina a exclusão da responsabilidade com a quitação do tributo devido e dos juros de mora, sendo que a única condição é que a denúncia espontânea seja realizada antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte das Autoridades Fiscais. Adotando este procedimento, o contribuinte tem a seu favor a exclusão da penalidade, isto é, da multa (ainda que moratória) incidente sobre o valor objeto da denúncia.

14. É indiscutível (tendo inclusive sido reconhecido pelo próprio Acórdão recorrido) que (i) houve a extinção do respectivo crédito tributário pelo pagamento, bem como (ii) tal quitação se deu previamente à instauração de qualquer de procedimento administrativo ou qualquer medida de fiscalização relacionada com débitos em análise, de forma que não há que se questionar a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea in casu.

(...)

16. Resta evidente, destarte, que a legislação tributária, bem como a jurisprudência pacífica mais atual, condiciona a denúncia espontânea exclusivamente ao devido adimplemento com as obrigações tributárias, não sendo exigida a apresentação de declaração como forma de noticiar o pagamento da dívida, até mesmo porque isso é feito pelo próprio documento de arrecadação no qual é identificado o código 0473 da Receita Federal ("IRRF - Rendimentos do trabalho e de qualquer natureza"). Isto é, o DARF pago pela Recorrente (doc. no 7 da Manifestação de Inconformidade) trouxe todos os elementos aptos a notificarem a RFB do pagamento de uma dívida específica.

17. Some-se a isso o fato de que já de muito vem entendendo esse Tribunal Administrativo que erros (sejam eles omissões ou incorreções) nas declarações fiscais não podem se sobrepor ao direito dos contribuintes que seja devida e legalmente amparado<sup>2</sup>.

18. Nesse contexto, não se poderia descaracterizar o instituto da denúncia espontânea em razão de mera ausência de retificação de DCTF, sob pena de ofensa direta ao artigo 138, do CTN, e indireta tanto ao princípio da legalidade como também ao da verdade material, uma vez que restou plenamente comprovado nos autos o cumprimento das condições para o gozo do benefício.

Logo, segundo entende o recorrente, a ausência de DCTF não invalida automaticamente a denúncia espontânea, especialmente considerando que o recolhimento foi feito com o código específico e os valores corretamente identificados no DARF, permitindo a caracterização do cumprimento voluntário da obrigação.

**Vamos agora a algumas observações prévias:** **Primeiro**, não se trata de hipótese de denúncia espontânea feita por compensação de tributos (o que atrairia a Súmula CARF n. 203); **Segundo**, não se trata de hipótese de pagamento realizado a destempo após envio de declaração (o que atrairia a Súmula 360 do STJ); **Terceiro**, também não é o caso de aplicação da Súmula CARF n. 49, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 49

Aprovada pelo Pleno em 29/11/2010

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº CSRF/04-00.574, de 19/06/2007 Acórdão nº 192-00.096, de 06/10/2008 Acórdão nº 192-00.010, de 08/09/2008 Acórdão nº 107-09.410, de 30/05/2008 Acórdão nº 102-49.353, de 10/10/2008 Acórdão nº 101-96.625, de 07/03/2008 Acórdão nº 107-09.330, de 06/03/2008 Acórdão nº 107-09.230, de 08/11/2007 Acórdão nº 105-16.674, de 14/09/2007 Acórdão nº 105-16.676, de 14/09/2007 Acórdão nº 105-16.489, de 23/05/2007 Acórdão nº 108-09.252, de 02/03/2007 Acórdão nº 101-95.964, de 25/01/2007 Acórdão nº 108-09.029, de 22/09/2006 Acórdão nº 101-94.871, de 25/02/2005

A Súmula trata da penalidade decorrente pela falta de entrega de declaração.

Porém, no caso em tela, a penalidade discutida é a multa de mora pelo atraso no pagamento, que seria indevida em face da aplicação da denúncia espontânea.

São, portanto, **situações distintas**.

Aqui estamos tratando de pagamento indevido de penalidade realizado mediante DARF **antes** do envio de declaração (DCTF) e **antes** de qualquer procedimento fiscal.

Nesse aspecto, o acórdão recorrido, à luz da Nota COSIT n. 19, entendeu que a denúncia espontânea estaria condicionada não apenas ao pagamento do débito, mas também ao envio da declaração ou ato que dê conhecimento da infração confessada. Portanto, estabeleceu uma **interpretação restritiva do art. 138 do CTN** (que inclusive é expressa na Solução de Consulta COSIT 233 de 2019), que passou a orientar o entendimento recorrido.

Por outro lado, entendo que, à luz dos documentos acostados aos autos, **não há dúvida acerca do pagamento realizado.**

No mesmo passo venho entendendo que, uma vez comprovado o pagamento indevido ou a maior e o seu efetivo recolhimento em atraso, mas antes de qualquer procedimento fiscal, **dispensa a previsão do DCTF**, para fins de denúncia espontânea.

Esse entendimento vem sendo também temperado – com posicionamentos mais flexíveis - pela jurisprudência do CARF:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PAGAMENTO DE TRIBUTO DECLARADO EM DCTF DEPOIS DO VENCIMENTO E DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - DESCABIMENTO DA MULTA DE MORA - Segundo o art. 138 do Código Tributário Nacional, a denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora devidos, exclui a responsabilidade pela infração, inclusive a penalidade decorrente do pagamento em atraso, denominada “multa de mora”. Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE TRIBUTO PREVIAMENTE DECLARADO EM DCTF - IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO INSTITUTO, QUANDO EFETUADA, COM O PAGAMENTO DO TRIBUTO E DOS JUROS DE MORA, ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL OU DO PROCEDIMENTO DE AUDITORIA INTERNA DAS DCTF - Não desnatura o instituto da denúncia espontânea o fato de o débito denunciado ter sido previamente comunicado ao Fisco através de DCTF, e de o seu pagamento, em atraso, acompanhado dos juros devidos, ter sido efetuado em data posterior ao da entrega dessa declaração, quando efetuada a denúncia e recolhidos o tributo e os juros de mora antes do início de qualquer procedimento de fiscalização ou iniciado o procedimento de auditoria interna das DCTF correspondentes. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, com relação aos quais o lançamento, como ato jurídico constitutivo do crédito tributário, só se consuma depois de homologada, tácita ou expressamente, pelo Fisco, a atividade do contribuinte de apurar o tributo devido, tem-se que, juridicamente, a apuração realizada pelo contribuinte e a entrega da DCTF correspondente, nenhuma valia tem, porquanto insuscetíveis de constituir o crédito tributário, o que se dá apenas com a homologação fazendária, expressa, com a revisão da DCTF, ou tácita, com o decurso do quinquênio legal. DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA ISOLADA - TRIBUTO PAGO APÓS VENCIMENTO, SEM ACRÉSCIMO DE MULTA DE MORA - Incabível o lançamento da multa de ofício isolada do art. 44, I, § 1º, II, da Lei n. 9.430/96, pelo não recolhimento da multa moratória, quando amparado o contribuinte pelo instituto da denúncia espontânea. Recurso provido **(Primeiro Conselho de Contribuintes, Quinta Câmara, Acórdão n. 105-15.150.**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2002, 2003 COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A compensação de débito não declarado em DCTF, que não tenha sido objeto de lançamento de ofício e desde que formalizada antes de qualquer medida de fiscalização instaurada contra o sujeito passivo, pode ser feita com o benefício de não incidência de multa moratória previsto no artigo 138 do CTN (denúncia espontânea). **(Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção, Acórdão n. 1201-003.102)**

A discussão inclusive já foi objeto do Recurso Repetitivo RESP 1149022/SP no STJ:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. 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.
2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, 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, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).
3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).
4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.
5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."
6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.
7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.
8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Foi firmada, assim, o Tema Repetitivo 385, com a seguinte tese:

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.

Embora não se refira precisamente à hipótese discutida em comento, não há por que negar que, o CARF, em casos similares, passou a se pronunciar pela possibilidade de reconhecimento da denúncia espontânea nas hipóteses de pagamento anterior do débito acrescido dos débitos legais antes do envio da DCTF e antes de qualquer procedimento fiscal:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Exercício: 2002 PAGAMENTO ANTERIOR À DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. NÃO INCIDÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO ART. 138, CAPUT DO CTN. APLICABILIDADE No julgamento do REsp nº 1.149.022/SP, sob o regime do art. 543-C do CPC, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que o pagamento de débito tributário sem prévia declaração, configura denúncia espontânea, nos termos da legislação tributária e, conseqüentemente, afasta a incidência da multa moratória, sendo devida a restituição da multa recolhida indevidamente. (Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, Acórdão n. 1401-006.370).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Data do fato gerador: 31/12/2008 DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTERIOR À ENTREGA DA DCTF. CARACTERIZAÇÃO. AFASTAMENTO DA MULTA MORATÓRIA. A denúncia espontânea nos tributos lançados por homologação, sem prejuízo dos demais requisitos do art. 138 do Código Tributário Nacional, se caracteriza quando o pagamento ocorre antes da apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Essa interpretação foi consolidada pelo STJ nos Recursos Especiais nº 886.462/RS (Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJe 28/10/2008) e (RESP 1.149.022/SP. Rel. Min. Luiz Fux. DJe 24/06/2010), julgados no regime previsto no art. 543C do Código de Processo Civil. Interpretação vinculante nos termos do art. 62A do Regimento Interno do CARF. (Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, Acórdão n. 1301-004.320).

Assunto: Normas de Administração Tributária Data do fato gerador: 29/10/2004 DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO COM JUROS DE MORA. INEXIGIBILIDADE DE MULTA MORATÓRIA. De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ está consolidado, em modo repetitivo, o entendimento de que "a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte" (REsp 1.149.022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, DJe 24/06/2010). Efetuado o pagamento do tributo pelo contribuinte, depois de vencido, mas antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte do Fisco, acrescido dos juros de mora, a multa moratória deve ser excluída em razão da denúncia espontânea. MULTA DE OFÍCIO. CONVOLAÇÃO EM MULTA DE MORA. IMPOSSIBILIDADE. Cancelada a multa de ofício, e substituída pela multa de mora, esta não deve ser mantida, pois o julgador administrativo deve ficar adstrito ao embasamento legal

descrito no auto de infração e não inová-lo (Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção, Acórdão n. 3201-003.745).

Em outras palavras, em meu entendimento, o contribuinte provou que fez o pagamento indevido, mesmo sem posterior envio da informação em DCTF, e, logo, tem direito ao reconhecimento da denúncia espontânea, à luz do art. 138 do CTN.

Além disso, nada obstante ter feito o pagamento anterior, inclusive o contribuinte **confessou a dívida manifestada na própria DCOMP, e que, a bem de verdade, acaba cumprindo o papel de confissão de dívida.**

Nesse caso, o contribuinte **antecipou o pagamento e somente após (com a DCOMP) confessou a dívida.**

Logo, em minha leitura, por qualquer via que se olhe, deve ser reconhecido o crédito tributário correspondente à multa de mora indevidamente recolhida, em virtude da denúncia espontânea.

### **Conclusão**

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório referente à multa de mora indevidamente recolhida, em função da denúncia espontânea, homologando a compensação até o limite do crédito reconhecido e disponível.

*Assinado Digitalmente*

**Jeferson Teodorovicz**