



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



**Processo nº** 10380.904680/2014-72  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 1402-006.399 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de abril de 2023  
**Embargante** M DIAS BRANCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**Ano-calendário: 2010**

**OMISSÃO. SANEAMENTO**

Acolhem-se os embargos de declaração para, com efeitos infringentes, sanear a omissão apontada e retificar a decisão embargada e a ementa respectiva.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2010**

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTO DE TRIBUTO DECLARADO EM DCTF RETIFICADORA. AÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA. DIREITO CREDITÓRIO. RECONHECIMENTO.**

Recolhimentos espontâneos realizados antes de qualquer procedimento fiscal e previamente declarados em DCTF são albergados pela denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Direito creditório que se reconhece.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer e, com efeitos infringentes, dar provimento aos presentes Embargos de Declaração opostos pela contribuinte em face dos Acórdãos nºs 1402-005.481 (paradigma) e 1402-005.482 (repetitivo), de 13 de abril de 2021 desta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção para afastar a omissão apontada e reconhecer o direito creditório pleiteado no importe original de R\$ 51.535,26 (corrigido R\$ 66.346,49) e homologar as compensações até o limite ora reconhecido. O Conselheiro Jandir José Dalle Lucca acompanhou o Relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir José Dalle Lucca, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela contribuinte acima identificada em face do Acórdão n.º 1402-005.481, de 13 de abril de 2021, por meio do qual esta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção negou provimento ao recurso voluntário da ora embargante, em decisão assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA  
IRPJ**

**Ano-calendário:2010**

**COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ.**

*A restituição e/ou compensação de indébito fiscal com créditos tributários vencidos e/ou vincendos, está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito*

Cientificada em 25/06/2011 da decisão (fls. 111), a contribuinte opôs ED em 02/07/2021 (fls. 115/123), alegando, em suma, que o acórdão de recurso voluntário teria incorrido em erro material por não considerar que parte do débito ao qual fora alocado o pagamento informado como realizado a maior ou indevido em DComp teria sido declarado em DCTF retificadora e, portanto, faria jus ao benefício da denúncia espontânea; bem como teria se omitido quanto ao argumento de que a exigência da multa de mora prescinde de lançamento formal.

Excertos da peça de embargos mostram o arrazoado da embargante:

*“Ocorre que, para chegar a essa conclusão, esse c. Conselho, com todo o respeito, incorreu em uma **premissa fática errada**. Com efeito, não atentou esse c. CARF ao fato de que todos os valores declarados a título do tributo em questão foram quitados concomitantemente à sua declaração, de modo que, em momento algum, houve pagamento a destempo hábil a justificar a inclusão da multa de mora.*

*Ora, ao contrário do que consta na decisão ora embargada, não houve declaração inicial de R\$ 1.855.299,66 a título de estimativa mensal de IRPJ (fevereiro/2010). Na verdade, o tributo foi primeiro declarado na quantia de R\$ 1.604.368,78 por meio de DCTF emitida em 20.04.2010, quantia essa que foi integralmente paga na oportunidade. Porém, em 21.09.2011, foi emitida outra DCTF (retificadora), dando conta de corrigir o montante inicialmente declarado, que passou a ser de R\$ 1.855.299,66. E a essa DCTF-retificadora a contribuinte alocou o DARF pago em 30.11.2010 – quitado antes, portanto, da declaração –, adimplindo toda a diferença declarada.*

*Em termos mais simples, tem-se que: (i) em 20.04.2011, foi declarado débito de IRPJ no valor de R\$ 1.604.368,78 e todo esse montante foi então pago ao passo que (ii), em 29.09.2011, a declaração foi retificada para R\$ 1.855.299,66 e a diferença foi integralmente quitada mediante alocação de DARF pago anteriormente à DCTF-retificadora.*

*Dessa forma, nunca houve pagamento a destempo de débito previamente declarado. Diversamente do que entendeu o c. CARF, a contribuinte não alocou o DARF de 30.11.2010 para pagamento da DCTF original, emitida em 20.04.2010. Na verdade, referido DARF foi alocado pela M. Dias Branco para pagamento da DCTF-retificadora, data de 29.09.2011, de modo que o débito pago por esse DARF foi constituído posteriormente à sua quitação – que, insista-se, deu-se apenas pela DCTF-retificadora.*

*Assim é que não houve pagamento em atraso. Ao considerar que o valor de R\$ 1.855.299,66 foi integralmente declarado por meio da DCTF original, o que faria com que a alocação do DARF de 30.11.2010 fosse extemporânea, esse c. CARF baseou-se em uma premissa fática errada. Logo, fica caracterizado erro material passível de ser corrigido por meio destes embargos de declaração.*

(...)

*Assim, em suas razões de recurso voluntário, a M. Dias Branco S.A. Indústria e Comércio de Alimentos, procurou demonstrar que a multa moratória exigida à recorrente é nula porque não foi declarada pelo contribuinte – seja na PER/DCOMP, seja em qualquer outra declaração –, de sorte que a sua constituição dependeria de lançamento de ofício devidamente formalizado pela autoridade fiscal. Eis os argumentos expendidos nesse particular:*

**“No caso dos autos, entretanto, a cobrança da multa moratória supostamente aplicável ao caso está sendo realizada sem amparo algum. É que o crédito tributário referente a essa penalidade não foi objeto de declaração do contribuinte – até porque não o considera devido – e também não foi constituído mediante lançamento regularmente promovido pelo Fisco. Quanto à eventual multa de mora, não houve nenhuma declaração do contribuinte, razão pela qual a exigência do correlato montante dependeria da realização de lançamento de ofício por parte do sujeito ativo da obrigação tributária.”**

“Como se sabe, a constituição do crédito tributário – inclusive o relativo às multas – pode ter origens: (a) o lançamento regularmente utilizado pelo Fisco – procedimento mais tradicional; e, (b) declaração do sujeito passivo (DCTF, DIPJ etc.). Segundo o STJ, a declaração de débito expressamente firmada pelo contribuinte, no prazo do lançamento, ilide “a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte” (REsp 839664/PE; Min. Castro Meira; DJ 15.08.2006). Nessa conjuntura, diante da declaração do sujeito passivo, ao Fisco restam duas opções: (a) concorda com a declaração e promove a cobrança do exato valor constante do documento encaminhado pelo contribuinte (caso não tenha havido o pagamento prévio); (b) discorda da declaração e, nesse caso, realiza o lançamento do valor que considera devido, notificando o sujeito passivo acerca desse procedimento de revisão, na forma do art. 149, V e VI do CTN.”

“Assim, sempre que a declaração do sujeito passivo apresentar omissão ou inexatidão, o crédito tributário decorrente de tais falhas não estará constituído, de modo que competirá ao Fisco promover, no prazo decadencial, o pertinente lançamento. Da mesma forma, se a declaração não contém referência à penalidade pecuniária aplicável ao caso concreto,

é dever do Poder Público realizar o lançamento de ofício, constituindo essa parcela do crédito tributário não declarada pelo contribuinte. Em outras palavras: **ou o Fisco cobra exatamente aquilo que foi declarado pelo contribuinte, ou promove o lançamento para constituir o crédito que entende devido, suprindo eventual omissão, inexatidão, ou, ainda, aplicando a penalidade cabível.**”

*Apesar da contundência desse argumento, ao julgar o recurso voluntário, esse c. CARF limitou-se a considerar que não restou saldo credor para possível homologação da compensação e que deveria incluir a multa de mora, dado que no presente caso o débito foi previamente declarado em DCTF. Nada, porém, foi dito a respeito do argumento de necessidade de lavratura de auto de infração. Confira-se:*

(...)

*Como se vê, esse c. CARF não se manifestou quanto à impossibilidade de inclusão, de ofício, dessa penalidade na DCOMP. De fato, a decisão não dedicou uma única linha para refutar a alegação expendida pela recorrente no sentido da impossibilidade de cobrança de multa moratória sem ter havido o devido lançamento tributário, limitando-se a tratar da tese de ilegitimidade da multa por aplicação do art. 138 do CTN.*

*No ponto, é oportuno registrar que essas teses de defesa não se confundem, de modo que a rejeição de uma não implica que a outra resta prejudicada. Na verdade, a tese de necessidade de lavratura de auto de infração é subsidiária à de ilegalidade da multa de mora. De fato, o primeiro argumento é o de que própria multa de mora é ilegítima por incidência do art. 138 do CTN, de modo que ela não pode ser cobrada de qualquer modo. Por outro lado, o segundo argumento é o de que, se fosse possível a exigência penalidade, isso deveria se dar mediante auto de infração e não por meio de inclusão na DCOMP.*

*Assim, um argumento discute a própria exigência de multa de mora enquanto o outro discute a forma como se dá essa exigência. Logo, o segundo argumento – o que discute a forma de cobrança de multa de mora – é subsidiário ao primeiro, devendo ser apreciado apenas no caso de o primeiro não ser acolhido”.*

Submetida à prévia admissibilidade, o pedido foi parcialmente deferido, conforme razões de decidir abaixo sintetizadas (fls. 131/132):

“De fato, o acórdão embargado não enfrentou o argumento de que parte do débito ao qual fora alocado o pagamento objeto do PER/DCOMP havia sido declarado posteriormente, em DCTF retificadora. A se confirmar a alegação da Embargante, caberia ao Colegiado manifestar-se sobre a aplicação ou não, ao caso concreto, do item 4 do REsp 1.149.22/SP, submetido ao regime do art. 543-C do CPC e que apresenta a seguinte redação:

(...)

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.

(...)

*Como assentado na transcrição acima, a Turma Julgadora considerou que todo o montante devedor fora declarado em DCTF, sem avariar que parte do débito fora incluído por meio de DCTF retificadora, a se confirmarem as alegações da Embargante. E se, por via de consequência, seria o caso de se avaliar a concessão ao caso do benefício da denúncia espontânea, que uma vez aplicado, poderia promover a liberação de parte ou todo o pagamento informado como direito creditório na Dcomp em análise.*

*Por outro lado, em relação à alegação de que o acórdão fora omissivo quanto à necessidade de se proceder ao lançamento do crédito tributário para fins de exigência da multa de mora, não assiste razão à Embargante. Conforme passagem acima transcrita do voto condutor do julgado, restou assentado que conforme decisão do STJ, uma vez não homologada a compensação, há incidência dos encargos moratórios, por via de consequência. Assentado neste fundamento, decidiu o Colegiado que incidiria multa moratória ao débito cuja compensação fora considerada extemporânea, não se omitindo a decisão quanto aos argumentos do recurso voluntário, já que considerou os encargos moratórios consequência da não homologação da compensação, o que prescinde do lançamento do crédito tributário.*

*Pelo exposto, restou caracterizada omissão (apontada como erro material apontado pela Embargante), já que a Turma Julgadora não considerou que parte do débito ao qual fora alocado o pagamento que compõe o direito creditório em análise fora confessado por DCTF retificadora, fato que poderia ensejar modificação no resultado do julgamento, caso o Colegiado entendesse que o benefício da denúncia espontânea seria aplicável ao caso.*

### **CONCLUSÃO**

*Diante do exposto, ACOELHO parcialmente os Embargos de Declaração apresentados, em razão da comprovação da ocorrência de omissão na decisão embargada, nos termos do art. 65 do Anexo II do RICARF, no que respeita à aplicação do benefício da denúncia espontânea à parte do débito confessado em DCTF retificadora”.*

Considerando que o Relator original já não mais faz parte do quadro de Conselheiros do CARF, o processo foi a mim redistribuído.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

**Voto**

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone – Relator

Já foi atestada a tempestividade dos presentes ED quando da análise prévia acerca de sua admissibilidade

Quanto ao mérito e na parte em que os ED foram acolhidos previamente, o que a embargante aponta é que teria ocorrido omissão da decisão embargada no que respeita à aplicação do benefício da denúncia espontânea à parte do débito confessado em DCTF retificadora.

Para sustentar tal tese, a embargante deduziu que “*todos os valores declarados a título do tributo em questão foram quitados concomitantemente à sua declaração, de modo que, em momento algum, houve pagamento a destempo hábil a justificar a inclusão da multa de mora*”.

Mais ainda, que, “*ao contrário do que consta na decisão ora embargada, não houve declaração inicial de R\$ 1.855.299,66 a título de estimativa mensal de IRPJ (fevereiro/2010). Na verdade, o tributo foi primeiro declarado na quantia de R\$ 1.604.368,78 por meio de DCTF emitida em 20.04.2010, quantia essa que foi integralmente paga na oportunidade. Porém, em 21.09.2011, foi emitida outra DCTF (retificadora), dando conta de corrigir o montante inicialmente declarado, que passou a ser de R\$ 1.855.299,66. E a essa DCTF-retificadora a contribuinte alocou o DARF pago em 30.11.2010 – quitado antes, portanto, da declaração –, adimplindo toda a diferença declarada*”.

E resumir que, “*em termos mais simples, tem-se que: (i) em 20.04.2011, foi declarado débito de IRPJ no valor de R\$ 1.604.368,78 e todo esse montante foi então pago ao passo que (ii), em 29.09.2011, a declaração foi retificada para R\$ 1.855.299,66 e a diferença foi integralmente quitada mediante alocação de DARF pago anteriormente à DCTF-retificadora. Dessa forma, nunca houve pagamento a destempo de débito previamente declarado. Diversamente do que entendeu o c. CARF, a contribuinte não alocou o DARF de 30.11.2010 para pagamento da DCTF original, emitida em 20.04.2010. Na verdade, referido DARF foi alocado pela M. Dias Branco para pagamento da DCTF-retificadora, data de 29.09.2011, de modo que o débito pago por esse DARF foi constituído posteriormente à sua quitação – que, insista-se, deu-se apenas pela DCTF-retificadora*”.

Os autos estampam o seguinte cenário:

DCTF original – 20/04/2010 (fls. 25/28):

MINISTÉRIO DA FAZENDA		DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS	
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		TRIBUTÁRIOS FEDERAIS	
<b>D C T F MENSAL - 1.6</b>			
CNPJ: 07.206.816/0001-15	FEV/2010	Página 3	
<b>Débito Apurado e Créditos Vinculados-R\$</b>			
GRUPO DO TRIBUTO: IRPJ - IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS			
CÓDIGO DA RECEITA: 2362-01			
DENOMINAÇÃO: IRPJ - PJ obrigada à apuração com base no lucro real - Demais entidades - Estimativa mensal			
PERIODICIDADE: Mensal		PERÍODO DE APURAÇÃO: 02 / 2010	
DÉBITO APURADO		1.604.368,78	
CRÉDITOS VINCULADOS			
- PAGAMENTO COM DARF-		1.604.368,78	

DARF recolhimento – 31/03/2010 (fls. 41):

Arquivo Editar Pesquisar Dossiê Tabelas Utilitários Janela ?							
Fisc. Eletr. - Analisar Valores - Débitos Apurados - Pagamentos - 07/04/17 16:47 - COBAC511							
CNPJ	Nome empresarial			UA	Tributo		
07.206.816/0001-15	M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALI ...			310100	IRPJ		
PA	Receita	Ext.	Dt. encerra PA	Dt. vcto	Débito apurado	Nr. Declaração	
01-02/2010	2362	01	28/02/2010	31/03/2010	1.855.229,66	201020131861734054	
Cred. Trib	Comp. e Ded	Comp.	Parcel.	Suspensão	Saldo a Pagar	Pagos	Ded
PAGAMENTOS VINCULADOS							
VI total vinculado na DCTF		VI total validado ou amort. ou vinculado		Saldo devedor			
1.855.229,66		1.855.229,66		0,00			
PA	Receita	Dt. vcto	VI principal	VI vinculado na DCTF	VI validado ou amort. ou vinculado	Tp. In vino F	
28-02/2010	2362	31/03/2010	1.604.368,78	1.604.368,78	1.604.368,78	C	

Obs.: este recolhimento foi reconhecido pela decisão recorrida (“*Dos débitos apurados pela contribuinte, apresentados na tela a seguir, aquele com vencimento em 31/03/2010, no valor de R\$ 1.855.229,66, foi declarado na DCTF referente a fevereiro de 2010, com dois pagamentos alocados pela contribuinte para sua quitação: um no total de R\$ 1.604.368,78 e R\$ 267.467,87. Este último, recolhido em atraso sem acréscimo de multa de mora, mas com juros incluídos*” – destaque acrescido – Ac. DRJ – fls. 40).

DCTF retificadora – 21/09/2011 (fls. 29):

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL			
<b>RECIBO DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS D C T F MENSAL - 2.2</b>			
CNPJ: 07.206.816/0001-15		Mês/Ano: FEV 2010	
Nome Empresarial: M. DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS			
Declaração Retificadora: SIM			
Número do Recibo da Declaração Retificada: 07.08.28.06.65-67		Data do Evento:	
Situação Especial: NÃO			
<b>TOTALIZAÇÃO DOS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES APURADOS NO MÊS - R\$</b>			
	Débitos Apurados	Saldo a Pagar	Saldo a Pagar em Quotas
IRPJ	1.855.229,66	0,00	0,00
Essa declaração foi assinada com o certificado digital do NI 144.388.523-15			
Atenção! Para retificar esta declaração será exigido este número de recibo: 17.17.08.26.67-25		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">           Declaração recebida via Internet            pelo Agente Receptor SERPRO            em 21/09/2011 às 13:40:53             0867613670         </div>	
Versão: 2.20		17.17.08.26.67	

DARF recolhimento da diferença (+) juros – 30/11/2010 (fls. 71):

	<b>Ministério da Fazenda</b>		<b>Receita Federal</b>
<b>Comprovante de Arrecadação</b>			
Comprovamos que consta, nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, registro de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) com as características abaixo:			
<b>Contribuinte:</b>	<b>M DIAS BRANCO S A INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS</b>		
<b>Número de Inscrição no CNPJ:</b>	<b>07.206.816/0001-15</b>		
<b>Data de Arrecadação:</b>	<b>30/11/2010</b>		
<b>Banco:</b>	<b>BANCO ITAU S A</b>		
<b>Estabelecimento:</b>	<b>0316</b>		
<b>Número do Pagamento:</b>	<b>5295743122-0</b>		
<b>Período de Apuração:</b>	<b>28/02/2010</b>		
<b>Data de Vencimento:</b>	<b>31/03/2010</b>		
<b>Número do Documento:</b>	<b>010134103825079721</b>		
<b>Valor no Código de Receita 2362:</b>	<b>250.860,88</b>		
<b>Valor no Código de Receita 2807:</b>	<b>16.606,99</b>		
<b>Valor Total:</b>	<b>267.467,87</b>		
Comprovante emitido às 11:09:03 de 16/05/2017 (horário de Brasília), sob o código de controle 5553.8600.0416.0d10.8246.23eb.145c.2ebe			

Postos os fatos, argumentos e documentos, impende ver se procede o pleito da embargante para que “seja corrigido o erro material apontado no tópico 2, concernente à adoção de premissa fática equivocada no sentido de que teria havido pagamento a destempo no caso, e, assim, seja reconhecida a denúncia espontânea” (fls. 122), tema que tem tratamento específico no artigo 138, do CTN, *verbis*:

*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.*

Analisando tal dispositivo, o STJ se posicionou através a Súmula n.º 360, de 2008:

*O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/08/2008, DJe 08/09/2008)*

Pois bem, após inúmeros debates nos foros administrativos e judiciais, longos artigos doutrinários e a evolução da jurisprudência, o STJ, firmou entendimento na sistemática

do artigo 543-C do CPC de 1973 (artigo 1.036, CPC/2015), conforme expresso no RECURSO ESPECIAL n.º 1.149.022- SP, assim ementado:

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022- SP (2009/0134142-4)  
RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX  
RECORRENTE: BANCO PECÚNIA S/A ADVOGADO : SERGIO FARINA FILHO E OUTRO(S) RECORRIDO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL) PROCURADOR: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL EMENTA 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 543C, 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 impuntualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (gn)

Olhando rapidamente para o texto ementado, pode-se chegar à apressada conclusão de que a **denúncia espontânea** a que alude o artigo 138 somente se caracterizaria nos casos em que o contribuinte, **após** efetuar a declaração do débito tributário (constituindo-o, pois) e efetuar o respectivo pagamento, retifica tal declaração (antes de qualquer procedimento fiscal) noticia a existência de diferença e a recolhe *in acto*.

Na verdade, o que o REsp alinhou em seu âmago é que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o procedimento do contribuinte de apurar e recolher o montante devido, ainda que a destempo, abriga-se ao manto do artigo 138 do CTN no que tange à multa, diga-se, se houver recolhimento – acompanhado, claro, dos juros e eventual correção – do valor do débito ANTES de uma ação fiscalizadora e de sua declaração formal ao Fisco, a espontaneidade restará caracterizada, por isso, inexigível a penalização pecuniária.

Nesse cenário e em singela síntese, seriam seis as situações possíveis de espontaneidade (sempre considerando tratar-se de procedimento antecedente a qualquer ação fiscal):

- a) o contribuinte declara o valor devido e procede ao recolhimento a destempo do montante apurado;
- b) o contribuinte declara o valor devido e procede ao recolhimento do montante apurado no mesmo ato (concomitante);
- c) o contribuinte recolhe previamente o valor apurado e só depois o declara em DCTF, ainda que isso ocorra posteriormente mediante declaração retificadora;
- d) o contribuinte recolhe o valor apurado e não o declara em DCTF;
- e) o contribuinte declara o débito a menor, não paga o valor declarado e depois retifica a DCTF e paga integralmente o débito;

f) o contribuinte compensa o débito, pela apresentação de DCOMP.

No primeiro deles (“**a**”), tem-se a situação clássica de entrega de DCTF e recolhimento além do prazo fixado, **não havendo se falar em espontaneidade**. Neste caso, a multa moratória é devida normalmente.

Nas hipóteses dos itens “**d**” e “**e**”, **igualmente inexistente espontaneidade**, no primeiro caso o pagamento sem a constituição do crédito tributário poderá vir a ensejar no futuro um eventual pedido de restituição (repetição de indébito) por suposto pagamento indevido, já que o crédito tributário não estará constituído e nem se tem notícia do que se está recolhendo sob o manto da “espontaneidade”. Na situação da letra “**e**”, a entrega da DCTF e o não pagamento no prazo fixado excluem a espontaneidade pretendida, ainda que posteriormente a declaração seja retificada, significando, em última análise, *mutatis mutandis*, um retorno à situação fática descrita em “**a**”.

Acerca da situação descrita em “**f**”, **compensação**, a literalidade do artigo 138, do CTN, **exclui a pretensa espontaneidade**: “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**”, o que remete, automaticamente, ao artigo 156, I, do mesmo Código (“art. 156. Extinguem o crédito tributário, I - o pagamento”), **eliminando, de plano**, a segunda alternativa (inciso II, “compensação”).

Finalmente, nos casos remanescentes (“**b**”, e “**c**”), inversamente, **a espontaneidade se revela irretocável**, no primeiro porque a declaração e recolhimento foram concomitantes; no segundo porque **houve recolhimento ANTES da própria DCTF retificadora ter sido entregue** (o que vem a ocorrer posteriormente), permitindo o encontro de contas entre o crédito tributário constituído e sua satisfação financeira havida anteriormente.

É esse quadro mostrado no item “c” que se exterioriza nos autos, como se pode observar na seguinte linha do tempo dos fatos ocorridos:

1. o débito de **R\$ 1.604.368,78**, relativo ao **IRPJ de 02/2010**, é declarado pela contribuinte em **20/04/2010** (DCTF original – fls. 25/28).
2. referido débito é adimplido em **31/03/2010** (fls. 41), ou seja, antes da entrega da DCTF.
3. em **30/11/2010** é feito recolhimento complementar do IRPJ do período 02/2010 no montante de **R\$ 250.860,88** a título de principal (+) R\$ 16.606,99 referente a juros, totalizando o DARF de R\$ 267.467,87 (fls. 71).
4. com isso, o total do débito do mencionado período passou a ser **R\$ 1.855.229,66 (R\$ 1.604.368,78 + R\$ 250.860,88)**.
5. na data de **21/09/2021**, a embargante apresenta DCTF retificadora (fls. 29), alterando o débito de IRPJ de 02/2010 de **R\$ 1.604.368,78 para R\$ 1.855.229,66**.

Resumindo:

**O crédito tributário** constituído do IRPJ do período 02/2010 mediante as DCTF original e retificadora no total de **R\$ 1.855.229,66**, foi recolhido em duas parcelas, a primeira em 31/03/2010 no montante de R\$ 1.604.368,78, dentro do prazo regulamentar, sem acréscimos pecuniários, e a segunda em 30/11/2010, no valor original de R\$ 250.860,88, com juros de R\$ 16.606,99 e sem multa. **E antes de qualquer ação fiscal por parte da Autoridade Tributária.**

Então, indubitavelmente, a espontaneidade requerida pela embargante se consumou, posto que estampada, com todas as tintas, a hipótese delineada no item “c” acima, e que novamente se reproduz para melhor fixação:

c) o contribuinte recolhe previamente o valor apurado e só depois o declara em DCTF, ainda que isso ocorra posteriormente mediante declaração retificadora;

Em síntese, a embargante, ao apurar diferença do IRPJ devido em 02/2010 no importe de R\$ 1.855.229,66, que se encontrava apenas parcialmente declarado na DCTF original entregue em 20/04/2010 e já antecipadamente recolhido no vencimento (31/03/2010), providenciou o pagamento da diferença em 30/11/2010 e retificou a DCTF em 21/09/2011.

Exatamente na conformação do decidido no REsp n.º 1.149.022- SP, item 1:

**RECORRENTE: BANCO PECÚNIA S/A ADVOGADO : SERGIO FARINA FILHO E OUTRO(S) RECORRIDO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL) PROCURADOR: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL EMENTA 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.*

Linha que tem a mesma direção do entendimento expresso no Ato Declaratório n.º 08/11 da **PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PGFN**, fundamentado na decisão proferida nos autos do REsp citado e mediante o qual dispensou a apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante: “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”. – (destaquei).

Por fim, mas não menos relevante, atente-se que no caso tratado nestes autos, a quitação nem se fez de forma concomitante, mas, ANTECIPADAMENTE.

Neste contexto, o valor pleiteado pela recorrente no PER/DCOMP n.º 34246.81890.190514.1.3.04-2052 (fls. 2/6) no importe original de R\$ 51.535,26 (corrigido R\$ 66.346,49), com o qual visou compensar débitos de IRRF no montante de 37.796,69, deve ser acolhido.

## CONCLUSÃO

Assim, por tudo o que consta nos autos, voto por conhecer e, **com efeitos infringentes**, DAR PROVIMENTO aos presentes Embargos de Declaração opostos pela contribuinte em face dos Acórdãos n.ºs 1402-005.481 (paradigma) e 1402-005.482 (repetitivo), de 13 de abril de 2021, desta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção para afastar a omissão apontada e reconhecer o direito creditório pleiteado no importe original de R\$ 51.535,26 (corrigido R\$ 66.346,49) e homologar as compensações até o limite ora reconhecido.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone