



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.901607/2011-04
ACÓRDÃO	3202-003.604 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 15/07/2002

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO.

Não caracterizada nos autos a existência do direito creditório, não há que se homologar as compensações declaradas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão proferido pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento DRJ06, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS.

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Trata-se de Declaração Eletrônica de Compensação – DCOMP nº 11280.80795.310506.1.3.04-1435, relativa a débitos diversos no valor de R\$ 746.854,19, com “crédito original na data de transmissão” no valor de R\$ 445.377,89, informado na DCOMP como parte de pagamento efetuado por meio de DARF com as seguintes características:

Código de Receita	Data de Arrecadação	Período de Apuração	Principal	Multa	Juros	Valor Total do Darf
2172	15/07/2002	30/06/2002	2.093.758,57	0,00	0,00	2.093.758,57

A DRF/Fortaleza/CE, em 01/04/2011, emitiu Despacho Decisório Eletrônico de homologação parcial da compensação, atestando que a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas utilizados para quitação de débitos do contribuinte, abaixo demonstrado:

Nº do pagamento	Valor original total	Débito (Db), Perdcomp (PD)	Vlr. original utilizado	Vlr. Orig. Disp.
3502863098	RS2.093.758,57	PD 42607.05670.280406.1.3.04-1774	RS716.124,73	
		PD: 09912.09652.310506.1.7.04-3127	RS195.186,17	
		Db: cód 2172 PA 30/06/2002	RS737.069,79	RS445.377,88
			RS1.648.380,69	RS445.377,88

Como a homologação foi parcial, exigiu-se da interessada o recolhimento no valor de R\$ 66.011,31 de principal, multa de R\$ 13.202,26 e juros de R\$ 36.048,77.

Cientificada em 14/04/2011, a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 16/05/2011 (segunda-feira). Em resumo, argumentou que:

- pleiteia a compensação de débito sem incidência de multa moratória, vez que entende por afastada ante denúncia espontânea;

- a autoridade fiscal desconsiderou os efeitos da denúncia espontânea e, independentemente de lançamento de ofício, promoveu a exigência de multa de mora relativa à situação fática enquadrada no art. 138 do CTN.

Por meio do Acórdão nº 09-52289 - 1ª Turma da DRJ/JFA, de 05/06/2014, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente sob os seguintes fundamentos:

- a DCOMP foi apresentada para quitar débitos vencidos, ou seja, em atraso, portanto, correta a aplicação de multa de mora;

- a denúncia espontânea afasta apenas a multa de ofício mas não a moratória.

A interessada, então, apresentou recurso voluntário ao Conselho Administrativo Fiscal – CARF em 31/07/2014.

Posteriormente, em 18/10/2018, foi juntado aos autos, às fls. 86/279, o Memorando nº 8/2018/SEORT/DRF-FOR/SRRF03/RFB/MF-CE, com documentos correlatos a ação judicial nº 0007267 11.2011.4.05.8100, ajuizada em 27/05/2011. Do referido Memorando, importa transcrever o seguinte excerto:

Para tratar de demandas da Procuradoria da Fazenda Nacional no Ceará (PFN-CE) relacionadas à ação ordinária nº 0007267-11.2011.4.05.8100, ajuizada contra a Fazenda Nacional por ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL, CNPJ 51.423.747/0001-93, incorporada, em março de 2012, por M DIAS BRANCO S. A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS, CNPJ 07.206.816/0001-15, foi criado o dossiê nº 10010.018115/1116-70.

Diversas demandas da PFN-CE foram tratadas no supramencionado dossiê, e a mais recente trata de requerimento da promovente, em juízo, no sentido de que sejam intimadas a PFN e a Receita Federal para que expeçam ofício junto aos processos administrativos que relaciona, no caso 49 processos que se encontram no CARF ou DRJ, para ciência da decisão judicial proferida nos autos da ação judicial supracitada, com vistas ao acolhimento dos pleitos de exclusão de multa moratória sobre débitos objeto de compensação.

Em sessão de julgamento de 14/12/2020, o Acórdão CARF nº 3401-008.594 anulou a decisão da DRJ, tendo em vista que não foi analisado o argumento da interessada de que a exigibilidade da multa de mora demanda lançamento de ofício.

Via de consequência, os autos retornaram a esta DRJ em 14/04/2021.

É o relatório do necessário.

Em decisão por unanimidade, a 11ª TURMA/ DRJ06 votou para julgar Improcedente a Manifestação de Inconformidade, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/07/2002 ACÓRDÃO SEM EMENTA.

Portaria RFB nº 2724, de 27 de setembro de 2017.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada, a Recorrente repisou os argumentos contidos na Manifestação de Inconformidade, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em Recurso Voluntário, portado da seguinte estrutura:

1. BREVE RESUMO DOS FATOS
2. DAS RAZÕES QUE IMPÕEM A REFORMA DA DECISÃO
 - 2.1. DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS DIREITOS DA EMPRESA INCORPORADA PELA INCORPORADORA. RECONHECIMENTO POR FORÇA DA COISA JULGADA
 - 2.2. DA CARACTERIZAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ E DO CARF
 - 2.3. DA IMPOSSIBILIDADE DE HAVER EXIGÊNCIA DE MULTA DE MORA SEM CONSTITUIÇÃO DO CORRESPONDENTE CRÉDITO TRIBUTÁRIO
3. CONCLUSÃO E REQUERIMENTO

Por fim, pede o que se segue:

Mercê do exposto, a M. Dias Branco S/A Indústria e Comércio de Alimentos habilita-se a requerer que seja reformada a decisão recorrida, com a integral homologação da declaração de compensação sob exame, extinguindo a totalidade do débito nela indicado.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Aline Cardoso de Faria**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Não havendo questões preliminares a serem apreciadas passa-se à análise do mérito recursal.

I – Do mérito

I. 1 – Dos efeitos da ação declaratória nº 0007267-11.2011.4.05.8100

A priori, para deslinde da questão objeto dos autos, importa determinar se os efeitos da coisa julgada na decisão proferida no processo nº 0007267-11.2011.4.05.8100 são extensíveis ao pleito da Recorrente.

Nos autos do supracitado processo foi reconhecido o direito de abstenção da cobrança da multa moratória da parte autora ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL, CNPJ nº 51.423.747/0001-93, quando esta estiver em uso do instituto da denúncia espontânea.

Em março de 2012, a ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL foi incorporada pela interessada M. DIAS BRANCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. Nesse contexto, a Recorrente entende que a coisa julgada que beneficia a empresa incorporada deve operar efeitos em relação à incorporadora, tendo ocorrido o fenômeno antes do trânsito em julgado da ação.

Sem razão a Recorrente.

Compulsando os autos, verifica-se **que a DCOMP sob análise foi transmitida em 31/05/2006 pela interessada M. DIAS BRANCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, para compensação entre crédito e débitos próprios, e não da incorporada ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL, cuja incorporação só veio a ocorrer posteriormente no ano de 2012.**

Dessa forma, não merece reparo o Acórdão recorrido, vez que, o débito confessado pertence à própria interessada M. DIAS BRANCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, e não à parte autora ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL, portanto, a coisa julgada feita na ação declaratória nº 0007267-11.2011.4.05.8100 não se aplica ao presente caso.

I. 1 – Da denúncia espontânea

Conforme se extrai do Despacho Decisório (fls. 6 – 8), o crédito informado em DCOMP foi totalmente reconhecido e as compensações não foram integralmente homologadas em razão dos acréscimos da multa de mora aos débitos compensados após o vencimento.

Neste ponto, a Recorrente alega que a ocorrência da denúncia espontânea consubstanciada no art. 138 do CTN, afastaria a incidência da multa de mora; o referido dispositivo assim estabelece:

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.

Em seu entendimento, a entrega de PER/DCOMP constitui meio idôneo para quitação de débito não previamente declarado (como é, precisamente, o caso dos autos), de modo que perfaz, perfeitamente, o instituto da denúncia espontânea, com todos os efeitos daí decorrentes. (Cita o Acórdão Carf nº 9303-011.117 - CSRF 3ª Turma Sessão de 20 de janeiro de 2021).

Em síntese, a Recorrente alega que o Acórdão recorrido segue na contramão da jurisprudência estabelecida no âmbito desse E. Carf. Tratando-se de PER/DCOMP para quitação de tributo não previamente declarado, devidamente acrescido de juros de mora, caracteriza-se a denúncia espontânea e, assim, deslegitima-se a exigência de multa de mora.

Não assiste razão à Recorrente.

- que se considera ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
- 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 20112;
- 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;
- não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:
- quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada; o 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;
- quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp; o quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo.

Como a homologação foi parcial, exigiu-se da interessada o recolhimento no valor de R\$ 66.011,31 de principal, multa de R\$ 13.202,26 e juros de R\$ 36.048,77.

A Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente foi julgada improcedente sob o fundamento de que não se considera ocorrida denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de DCOMP.

Neste aspecto, em julgamento pela 4ª Turma da DRJ de Fortaleza, o Acórdão recorrido destacou o resultado do julgamento exarado no Acórdão nº 08- 18.583, de 20.07.2010. Nessa oportunidade, a questão foi bem delimitada e deve ser adotada como razões de decidir também no presente voto:

A denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN, exclui a responsabilidade do contribuinte pelas infrações praticadas quando este, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, declara ao Fisco o valor devido e, se for o caso, efetua o pagamento do tributo e dos juros de mora. É certo que a denúncia espontânea elide a imposição da multa de ofício, porém a mesma segurança não existe em relação à multa de mora. De fato, sendo a multa de mora uma sanção imposta em razão de uma infração, a sua exclusão dos efeitos da denúncia espontânea não é notória, embora a análise mais detida desse instituto leve ao entendimento nesse sentido.

Inicialmente, deve-se observar a natureza complexa da obrigação tributária. Do contribuinte sujeito a obrigações tributárias passíveis de lançamento por homologação, como é o presente caso, exige-se que verifique a ocorrência do fato gerador, que determine a matéria tributável, que identifique a alíquota correta, que calcule o montante do tributo e que disponibilize ao erário o numerário na quantidade devida. Tudo isso dentro dos prazos legais. Pode-se divisar essas exigências em dois grupos: a apuração (verificação do fato gerador, determinação da matéria tributável, identificação da alíquota e cálculo do montante, no prazo correto) e o pagamento (disposição do numerário no prazo correto).

Se o contribuinte deixa de apurar o crédito tributário ou deixa de efetuar o pagamento nos prazos legais, estará cometendo uma infração e ficará sujeito a uma sanção administrativa: a multa. Mais amiúde, se o contribuinte deixa de apurar o crédito tributário, isso ensejará uma atuação invasiva do Fisco, com a finalidade de realizar os procedimentos de apuração, em substituição ao contribuinte, e nesse caso a lei prevê a imposição da multa de ofício. Por outro lado, se o contribuinte apura o crédito tributário e apenas deixa de pagá-lo corretamente, isso ensejará apenas a cobrança do valor devido, sendo cabível a multa de mora, menos gravosa. Nota-se que há aí a configuração de duas infrações distintas, com uma sanção distinta associada a cada uma, sendo que a primeira absorve a segunda.

Mais uma vez, na hipótese do contribuinte deixar de apurar a obrigação tributária, estará configurada uma infração sujeita à multa de ofício. Contudo, se antes da atuação correspondente do Fisco para apurar o crédito tributário, o contribuinte se adianta e realiza o que lhe era devido, embora isso não seja suficiente para descaracterizar a infração, ficam impedidos os seus efeitos danosos (a necessária atuação oficial de apuração). Tal situação corresponde, no Direito Penal, a um arrependimento eficaz e é esse o paradigma da denúncia espontânea aqui discutida, como bem lembra Aliomar Baleeiro, quando fala da exclusão da responsabilidade pela confissão (Direito Tributário Brasileiro, 11ª Edição, fl. 764):

A disposição, até certo ponto, equipara-se ao art. 13 do CP: “O agente que, voluntariamente, desiste da consumação do crime ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados” Na presente hipótese, a omissão na apuração é o elemento da infração, delineado pelo prazo legal. Se o contribuinte realiza a apuração de forma intempestiva, não será consumada a infração, pois seus efeitos são elididos, mas

permanece a mora e por ela o contribuinte deve responder, conforme o instituto paradigma que mantém a responsabilidade pelos atos já praticados.

Noutra hipótese, se o contribuinte faz a apuração devida e não paga o tributo, a infração é a própria mora. Assim, se o contribuinte realiza o pagamento posteriormente, de forma intempestiva, mesmo que antes de qualquer intervenção da Administração Tributária, a infração relativa à mora já está consumada, com todos os seus efeitos, e não há como impedir que o resultado se produza.

Portanto, adotando-se o paradigma do arrependimento eficaz do Direito Penal, pode-se concluir com segurança que a denúncia espontânea não elide a responsabilidade pela mora, mas tão somente a responsabilidade pela omissão da apuração, sendo devida a multa de mora. Essa conclusão é corroborada pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, pacificado na Súmula nº 360, com o seguinte enunciado:

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

Ademais, esse entendimento possui suporte não apenas sob a técnica da dogmática jurídica clássica, mas também no moderno enfoque constitucional do Direito. De fato, exonerar o contribuinte retardatário da multa de mora seria dar a ele o mesmo tratamento do contribuinte diligente, que paga todas as suas obrigações em dia, o que seria uma violação da isonomia, segundo o qual, em poucas palavras, deve-se dar o mesmo tratamento para os iguais e tratamento diverso para os diferentes. Também não seria razoável dar esse benefício para quem está sujeito a uma obrigação tributária, ou seja, de natureza pública, quando o sujeito de uma obrigação de natureza privada não o pode usufruir, pois qualquer um que pague aluguel ou qualquer prestação de serviço sabe que o descumprimento do prazo de pagamento acarreta uma multa de mora, além dos juros moratórios.

Por fim, sob uma ótica sistemática, a exoneração da multa de mora para o contribuinte retardatário seria uma subversão do ordenamento jurídico no que diz respeito à determinação de prazos, uma vez que o contribuinte poderia pagar o tributo no momento que quisesse, sem a imposição de qualquer sanção, desde que fosse antes da atuação oficial, ou seja, seria equivalente à mitigação do prazo legalmente estipulado. Grifei

Pelo exposto, não há reforma a ser feita no Acórdão recorrido.

I. 2 – Da multa de mora e do lançamento de ofício

Compulsando os autos, verifica-se que este ponto fomentou a nulidade reconhecida através do Acórdão nº 3404-008.594, que por sua vez, determinou o retorno dos autos à origem para que fosse proferido novo julgamento.

No Recurso Voluntário, a Recorrente reproduz as mesmas alegações já invocadas na Manifestação de Inconformidade, que em síntese, versam que a insuficiência de crédito verificada na apresentação da DCOMP decorre de procedimento ilegal adotado pela DRF. Alega que a constituição do crédito tributário, inclusive quanto às multas, depende da realização de lançamento regularmente realizado pelo fisco na forma do art. 149, V e VI do CTN.

Nesses termos, entende que 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. No caso dos

autos, argumenta que a cobrança da multa moratória supostamente aplicável ao caso está sendo realizada sem amparo algum, haja vista que 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.

Em resumo, a Recorrente argumenta que eventual multa de mora identificada pelo Fisco - e não constante da declaração - somente pode ser exigida após o regular lançamento de ofício, exigindo-se a notificação do sujeito passivo e o respeito à garantia da ampla defesa.

Não assiste razão a Recorrente.

In casu, a pretensão da Recorrente se revela equivocada pois não se trata de aditamento de DCOMP regularmente apresentada para incluir novo débito ou parcela não declarada pelo sujeito passivo, mas de fiel cumprimento ao § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a aplicação de juros e multa de mora previstos no art. 61 da Lei nº 9.430/96, que seguem abaixo reproduzidos:

A teor do § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, a DCOMP é modalidade de confissão de dívida e tem efeito de constituir o crédito tributário. Assim, se a DCOMP é transmitida após o vencimento do tributo, sobre este incidirão os acréscimos moratórios na forma da legislação de regência, quais sejam, juros e multa de mora previstos no art. 61 da Lei nº 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [Grifei.]

Por conseguinte, ao confessar a existência de obrigação tributária que não foi quitada dentro do prazo legal para o seu pagamento, a interessada tinha a obrigação de apontar o correspondente encargo moratório, ou seja, multa de mora e juros de mora. Não fazendo isso, cabe à Administração Tributária ajustar o valor exigível, o qual foi erroneamente informado na declaração espontânea, independentemente de lançamento tributário.

Ao lado disso, a compensação do tributo é acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais, de forma análoga ao previsto no art. 167 do CTN para a restituição. É a chamada imputação proporcional.

Tal entendimento é reforçado pela redação dada pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, revogando a hipótese antes versada no inciso II do § 1º, de lançamento da multa de ofício isolada sobre o tributo pago após o vencimento, mas sem o acréscimo da multa de mora.

Não é sem razão que, utilizando-se da determinação contida no § 14 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dispõe o art. 36 da IN RFB nº 900/20084, citado no Despacho Decisório:

Art. 36. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 72 e 73 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação.

§ 1º A compensação total ou parcial de tributo administrado pela RFB será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

[...]

[Grifei.]

Dessa forma, correto o procedimento adotado no Despacho Decisório que homologou parcialmente a compensação declarada, restando débito em aberto apontado naquela decisão, em face da aplicação da multa de mora e da imputação proporcional, previstas nas normas de regência. (Grifos nossos).

Compete a autoridade administrativa examinar os documentos apresentados pela Recorrente e se manifestar sobre a certeza e liquidez do crédito tributário nos processos de compensação. Em caso de homologação parcial decorrente do fornecimento de informações incorretas, tal como verificado no caso em tela, impõe-se a aplicação de juros e multa de mora previstos no art. 61 da Lei nº 9.430/96, não havendo nenhuma irregularidade no procedimento adotado no presente processo administrativo fiscal.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto para negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria