



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



**Processo nº** 10855.003732/2007-39  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1003-001.272 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 17 de janeiro de 2020  
**Recorrente** WURSCHIG OLIVEIRA & CIA LTDA. ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2006

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. DCTF. PREVISÃO LEGAL**

A entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários após o prazo previsto pela legislação tributária sujeita o contribuinte à incidência da multa correspondente. A matéria é objeto da Súmula CARF nº 49, *in verbis*: "A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Bárbara Santos Guedes, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Wilson Kazumi Nakayama.

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão nº 14-23.786, proferido pela 1ª Turma da DRJ/ RPO, que julgou improcedente a impugnação ofertada pela Recorrente, mantendo o lançamento.

Em desfavor da Recorrente foi lavrado auto de infração em razão de atraso na entrega da declaração DCTF relativa ao 2º semestre de 2006, no valor de RS 500,00.

Inconformada com a autuação, a Recorrente apresentou a impugnação alegando que a aplicação da multa é confiscatória e deve ser excluída face à denúncia espontânea da infração, tal como prevista no art. 138 do CTN, de modo que sua responsabilidade pela infração foi excluída. Sustentou que o dispositivo alcança infrações substanciais e formais, indistintamente. Por fim, requereu a improcedência do auto de infração ora impugnado, para determinar o cancelamento da multa em todos os seus termos.

Ao apreciar a referida impugnação, a DRJ decidiu pela procedência do lançamento, cuja ementa transcreve-se a seguir:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2006

ENTREGA FORA DO PRAZO - DCTF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA INOCORRÊNCIA.

Não há denúncia espontânea quando o contribuinte apresenta, com atraso, a DCTF. O art. 138 do CTN não se aplica às penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Tratando-se de ato puramente formal e de obrigação acessória sem relação direta com a ocorrência de fato gerador, o atraso na entrega da DCTF não encontra guarida no instituto da exclusão de responsabilidade pela denúncia espontânea.

Lançamento Procedente

Inconformada, a Recorrente apresentou o Recurso Voluntário, ratificando as alegações elencadas na Impugnação, argumentando, em síntese que:

(...)

Os senhores julgadores houveram por bem de julgar procedente a ação fiscal, por entenderem que "Não há denúncia espontânea quando o contribuinte apresenta, com atraso, a DCTF. O art. 138 do CTN não se aplica às penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias. Tratando-se de ato puramente formal e de obrigação acessória sem relação direta com a ocorrência do fato gerador, o atraso na entrega da DCTF não encontra guarida no instituto da exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea".

Em que pese a jurisprudência trazida no contexto do referido Acórdão, a decisão não pode prevalecer, porque não espelha a melhor exegese do instituto da denúncia espontânea.

A doutrina pátria sempre entendeu que a obrigação tributária é "ex lege", isto é, decorre da lei e somente da lei. A lei é a causa da obrigação fiscal, porque é dela que nasce a relação jurídica tributária.

Segundo a disposição do artigo 118 do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Ora, o fato gerador da obrigação tributária acessória "é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção do ato..."

E o seu descumprimento, é convertido em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária. (CTN, art. 113, § 3.º) (...)

Ao examinarmos o- artigo 138, verifica-se que “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido...” (grifamos).

Isto significa que o contribuinte fica liberado (da responsabilidade pelo recolhimento da multa) pela denúncia espontânea da infração acompanhada, se couber no caso, do pagamento do tributo acaso devido. (...)

Sabe-se que a lei não contém palavras desnecessárias. Se o contribuinte pode cometer uma infração onde não haja a obrigação de pagar algum tributo, deve-se necessariamente concluir que tal obrigação só pode ser obrigação acessória O artigo 113 do CTN diz que as obrigações tributárias são principal e acessórias, sendo a primeira a que surge com a ocorrência do fato gerador e que tem por objeto o pagamento de tributo. As seguintes são as obrigações acessórias que decorrem da legislação e tem por objeto as prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou da fiscalização. (...)

O dispositivo legal em questão leva a um entendimento forçado de que é possível que o contribuinte cometa uma infração que não seja relacionada com a obrigação tributária principal, e, na qual não haja necessidade de pagamento de algum' tributo.

A A denúncia espontânea, nesse caso, pode ser feita sem a necessidade de pagamento de tributo, porque não há tributo a recolher. Se não há tributo a recolher, deve-se concluir que a infração cometida diz respeito a alguma prestação positiva ou negativa.

Tal prestação positiva ou negativa, outra coisa não pode ser, senão a obrigação tributária acessória. (...)

Pelo exposto, requer desse Egrégio Conselho, seja reformada a respeitável Decisão, para que seja declarada a insubsistência do auto de infração, porque, isto sim, é uma medida de completa e almejada

É o relatório.

## Voto

Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

Compulsando os autos, verifico que o recurso voluntário é tempestivo e cumpre com os demais requisitos legais de admissibilidade previstos nas normas de regência, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciá-lo.

Versam os autos sobre a aplicação de multa por atraso na entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF., referente ao 2º semestre de 2006, no valor de RS 500,00.

Prefacialmente, cabe destacar que o atraso na entrega da declaração é ostensivo, evidente por si só e, enquanto tal, desnecessário qualquer procedimento fiscal prévio. Ademais, trata-se de procedimento sumário de revisão interna da declaração, permitido pela legislação.

Conforme previsto em nosso ordenamento jurídico, uma vez descumprido o dever instrumental, tem-se a hipótese de instituição de multa, conforme disposto no artigo 113 do CTN:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

Sobre o tema, ensina Leandro Paulsen<sup>1</sup>:

"A impropriamente chamada conversão depende de previsão legal específica, estabelecendo pena pecuniária para o descumprimento da obrigação acessória. Ou seja, não há uma conversão automática em obrigação principal. O que ocorre, sim, é que o descumprimento da obrigação acessória normalmente é previsto em lei como causa para a aplicação de multa, esta considerada obrigação principal nos termos do § 1º deste artigo".

Ademais, não se pode perder de vista que os deveres instrumentais são atribuídos aos sujeitos passivos como forma de auxiliar e facilitar a ação fiscal. Isto porque, por meio do cumprimento daqueles, a fiscalização conseguira aferir se a obrigação principal também foi cumprida.

De fato, a multa aplicada é inerente à falta de cumprimento ou ao cumprimento em atraso de obrigação acessória. Portanto, independe da contribuinte ter pagado ou não os tributos vinculados à declaração/demonstrativo que gerou o lançamento, causando prejuízo aos cofres públicos.

Por outro lado, a Recorrente afirma que o instituto da denúncia espontânea alcança, no presente caso, a penalidade decorrente do atraso na entrega da declaração e que o Código Tributário Nacional (CTN) prevê:

---

<sup>1</sup> (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 941.)

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.

Todavia, a questão, em sentido diametralmente oposto ao defendido pela Recorrente, é objeto da Súmula CARF n.º 49, abaixo transcrita, com aplicação vinculante na administração tributária federal, determinada pela Portaria MF n.º 277, de 7 de junho de 2018:

**Súmula CARF n.º 49:** A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

Com efeito, a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, se refere à obrigação principal entendida como aquela que decorre da ausência de pagamento do tributo devido, não alcançando, assim, os deveres instrumentais decorrentes de previsão na legislação.

Tem-se, ainda, que nos estritos termos legais, o procedimento fiscal está em conformidade com o princípio da legalidade, a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente o crédito tributário lançado

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça