



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11060.722279/2020-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-002.821 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 10 de maio de 2023
Recorrente ANTONIO AUGUSTO DA SILVA SLIKA EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE PARA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 49. No que se refere à aplicabilidade da denúncia espontânea às multas por descumprimento de obrigações acessórias, este Conselho já sumulou seu entendimento através da Súmula CARF nº 49.

Súmula CARF nº 49: 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 Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Rafael Zedral, Felliipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por ANTONIO AUGUSTO DA SILVA SLIKA EIREL, em face do acórdão de nº 108-020.986, proferido pela C. 22ª Turma da DRJ/08, objetivando sua reforma integral.

Por economia processual e por bem reproduzir os fatos, pedimos licença para transcrever o relatório constante do acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (“DRJ/08”), o qual será complementado ao final:

“Versa o presente processo sobre notificações de lançamento (fls. 10/57, 84, 89, 112, 114, 116, 118 e 120), mediante as quais é exigido da contribuinte acima identificada crédito tributário correspondente à multa por atraso na entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF), relativa aos meses de janeiro a dezembro dos anos-calendário de 2015 a 2018, da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), relativa aos anos-calendário de 2017 e 2018, e da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), relativa aos anos-calendário de 2015 a 2018, no valor de R\$ 118.415,09.

Ciente dos lançamentos em 19/12/2019 e 27/12/2019, a contribuinte ingressou com impugnações (fls. 2/9, 74/81 e 102/108) em 16/01/2020, nas quais solicita o cancelamento da exigência tributária, sob alegação de denúncia espontânea. Apresentou também o requerimento de fls. 139/143, no qual pleiteia a exclusão da multa de 20% sobre os tributos recolhidos em atraso relativos aos anos de 2015 a 2018, tendo em vista a denúncia espontânea.” (g.n.)

Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

VEDAÇÃO DE EMENTA

Ementa vedada, nos termos da Portaria RFB nº 2.724, de 2.017.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Em sessão do dia 23/09/2021, a DRJ/08 ao apreciar a Impugnação, entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) nos termos do artigo 113 do CTN o não-cumprimento de uma obrigação acessória converte-a em principal relativamente à pena pecuniária e a multa pelo atraso na entrega está contida na legislação tributária como sanção pelo inadimplemento tributário, aplicada pela inobservância dos deveres acessórios;
- (ii) não se pode admitir a alegação de ter havido denúncia espontânea, pois a entrega se deu fora do prazo legal, sendo a multa fixada em lei e indenizatória da impontualidade, ou seja, constitui uma sanção punitiva da negligência;

- (iii) interpretando-se sistematicamente os artigos do CTN, tem-se que o artigo 138 não se desfez da multa por atraso no cumprimento de obrigação acessória;
- (iv) o assunto encontra-se sumulado pela **Súmula CARE nº 49**¹;
- (v) por fim, conclui pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Irresignada, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** (e-fls. 202/209), no qual pleiteia a reforma do acórdão proferido pela DRJ/08 sob a alegação de que:

- (i) **no dia 19/12/2019**, o contribuinte **realizou o pagamento de tributos**, aproveitando-se do instituto previsto no artigo 138 do CTN, qual seja, da **denúncia espontânea**, efetivando o pagamento integral de todos os valores;
- (ii) **no mesmo dia 19/12/2019**, o contribuinte **procedeu nas entregas das respectivas informações** ao Fisco, **adimplindo** também com as **obrigações tributárias acessórias** correspondentes, bem como protocolou junto ao Ministério da Fazenda Federal de Quaraí/RS comunicado de efetivação de Denúncia Espontânea;
- (iii) aduz que, **no momento de entrega das declarações** de obrigações acessórias, **foram geradas**, automaticamente pelo sistema da Receita Federal do Brasil, **Notificações de Lançamento com a aplicação de Multa** pelo atraso na entrega da obrigação, com o que o recorrente não concorda, tendo em vista que adimpliu os débitos através de Denúncia Espontânea, devendo isentar-se da aplicação de quaisquer penalidades tributárias, pois o **pagamento dos tributos efetivou-se na integralidade e antes do início de qualquer procedimento administrativo** ou medida de fiscalização;
- (iv) traz **doutrina e jurisprudência** a respeito da aplicação da denúncia espontânea para os casos de descumprimento de obrigações acessórias.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

¹ Súmula CARE nº 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

Admissibilidade e Tempestividade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 23-B da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF nº 329/2017² e pela Portaria CARF nº 6.786/2022³. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do acórdão recorrido em **07/10/2021** (e-fl. 198), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **25/10/2021** (e-fl. 201), ou seja, **dentro do prazo de 30 dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972⁴.

Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Mérito

O propósito recursal consiste no reconhecimento da “espontaneidade” prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional (“CTN”) ⁵, de modo a afastar a **multa aplicada por atraso na entrega das seguintes declarações: DCTF** (relativa ao ano-calendário de 2015 a 2018); **DIRE** (relativa ao ano-calendário de 2017 a 2018), e **ECF** (relativa ao ano-calendário de 2015 a 2018).

Com efeito, dos autos extrai-se por incontroverso que a Recorrente foi cientificada dos lançamentos em **19/12/2019** (e-fls. 155/166), **20/12/2019** (e-fl. 167) e **13/01/2020** (e-fl. 168), conforme demonstra o “Extrato do Processo” (e-fls. 155/168).

Também incontroverso que a Recorrente apresentou as declarações em **19/12/2019** (e-fls. 10/57 e 111/122) e em **27/12/2019** (e-fls. 82/91).

² Art. 23-B. As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor.

³ Art. 1º Elevar a até 120 (cento e vinte) salários mínimos, o limite das turmas extraordinárias para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, assim considerado o valor constante do sistema de controle do crédito tributário.

Parágrafo único. A elevação de limite atribuída às turmas extraordinárias não prejudica a competência das turmas ordinárias sobre os recursos voluntários tratados no caput.

⁴ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

⁵ 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.

O acórdão recorrido, corroborando entendimento deste Conselho, entendeu pela **legalidade da multa**, visto que a denúncia espontânea não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega da declaração, conforme dispõe a Súmula CARF nº 49.

Para melhor ilustração do caso, transcrevo o seguinte trecho da decisão recorrida (e-fl. 74):

Interpretando-se sistematicamente os dispositivos do CTN, tem-se que o art. 138 não se desfez da multa por atraso no cumprimento de obrigação acessória.

A respeito do assunto, os esclarecimentos formulados no Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário, por Aldemario Araújo Castro, Procurador da Fazenda Nacional, demonstram a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea ao descumprimento de obrigação acessória, com se depreende a seguir:

O descumprimento de obrigação tributária acessória, não contemplado explicitamente no artigo 138 do CTN, gera um débito com a seguinte estrutura: Principal – Multa (penalidade pecuniária) e Multa – Inexistente. Assim, não há como afastar a parte punitiva do crédito, simplesmente porque ela não existe. Em suma, a denúncia espontânea não afeta o Principal do débito, e este, na obrigação principal decorrente do descumprimento de obrigação acessória é justamente a multa.

Esclareça-se que o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) a respeito da matéria é o mesmo, já tendo sido, inclusive, objeto de Súmula, que transcrevo:

Súmula CARF nº 49:

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).

Assim, não assiste razão à impugnante quando afirma que a legislação citada no auto de infração estaria ferindo o CTN.

Dessa forma voto por julgar IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário exigido.

Em suas razões recursais, a Recorrente restringe-se em reiterar os fundamentos trazidos na Impugnação, no sentido da aplicação do instituto da denúncia espontânea, já que “*é aplicado tanto para obrigações tributárias principais como acessórias, pois o descumprimento de ambas constitui infração tributária*” (e-fl. 206).

A despeito do esforço argumentativo expendido pela ora Recorrente, não podemos olvidar que a entrega de declaração é uma obrigação acessória e se amolda ao previsto no artigo 113 do Código Tributário Nacional (“CTN”), *verbis*:

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.

Note-se que a nomenclatura adotada pela legislação tributária não se refere à dependência de uma obrigação em relação à outra, sendo certo que está resguardada a independência da obrigação tributária acessória quanto à obrigação tributária principal, inclusive com o estabelecimento de obrigações acessórias para quem não possui qualquer obrigação de pagar ou para quem não está sujeito à incidência tributária.

Nesse passo, verifica-se que, o fato de haver exações a recolher não possui relação com o dever acessório de apresentação da Declaração, como pretende fazer crer a Recorrente.

O dever é imposto por lei e se coaduna com o interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Ademais, **o próprio Código Tributário Nacional desvincula os deveres principais das obrigações acessórias**. Ou seja, como as obrigações acessórias decorrem diretamente da lei e são criadas no interesse da Administração Tributária, a sua observância independe da existência, em concreto, de obrigação principal correlata.

Assim, conclui-se que **basta que a obrigação acessória não seja cumprida** para que **recaia sobre o sujeito passivo faltoso a punição prevista pela lei**, razão pela qual **a figura da denúncia espontânea não possui correspondência direta com as responsabilidades acessórias** autônomas e com a obrigação de apresentar a DCTF, a DIRF e a ECF no prazo previsto na lei.

E, nos termos da **jurisprudência pacífica do C. Superior Tribunal de Justiça**, é cabível a aplicação de multa ao contribuinte pelo atraso na entrega da Declaração e **tal multa não pode ser afastada pela denúncia espontânea**.

A propósito, eis os seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. POSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA. SÚMULA 83/STJ. INCIDÊNCIA. 1. Aresto recorrido que se encontra em consonância com a jurisprudência assente do STJ no sentido de que não se mostra desarrazoada a aplicação de multa em razão do atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF. Precedentes. 2. Agravo regimental não-provido. (AgRg no Ag 985.433/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 13/2/2009.)

TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. 1. O STJ possui entendimento de que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, pois os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas. 2. Agravo Regimental não provido. (AgRg nos EDcl no AREsp 209.663/BA, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 04/04/2013, DJe 10/05/2013)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO DO MONTANTE DEVIDO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DA MULTA MORATÓRIA. SÚMULA N. 168/STJ. 1. As Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ firmaram o entendimento de que "a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF)". 2. Não se conhece de embargos de divergência quando a controvérsia em relação à matéria resta superada

pela Seção e o acórdão recorrido encontra-se em consonância com a jurisprudência do Tribunal. Súmula n.168/STJ. 3. Embargos de divergência não conhecidos. (REsp 576.941/RS, Rel. Ministro João Otávio De Noronha, Primeira Seção, julgado em 12/12/2005, DJ 02/05/2006, p. 243)

Nesse sentido, inúmeros são os precedentes deste Conselho. A título elucidativo, confira-se as seguintes ementas:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE PARA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO. SÚMULA CARF. 49. No que se refere à aplicabilidade da denúncia espontânea às multas por descumprimento de obrigações acessórias a **DRJ, o CARF já sumulou seu entendimento** em situação relativa ao **descumprimento de obrigação acessória de entrega de declaração através da Súmula CARF. 49.** (Processo n.º 10314.720602/2018-34. Acórdão n.º 1401-004.140. Sessão de 22/01/2020. Relator Daniel Ribeiro Silva, g.n.)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. SÚMULA CARF Nº 49. A **denúncia espontânea** (art. 138 do Código Tributário Nacional) **não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.** (Processo n.º 10820.720074/2016-31. Acórdão n.º 2002-003.723. Sessão de 18/02/2020. Relator Virgílio Cansino Gil, g.n.)

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. ESPONTANEIDADE. INFRAÇÃO DE NATUREZA FORMAL. A **entrega da Declaração, intempestivamente,** embora feito o recolhimento dos tributos devidos, **não caracteriza a espontaneidade, com o condão de ensejar a dispensa da multa prevista na legislação. O princípio da denúncia espontânea não inclui a prática de ato formal, não estando alcançado pelos ditames do art. 138 do Código Tributário Nacional.** (Processo n.º 10120.726207/2011-66. Acórdão n.º 3401-007.736. Sessão de 28/07/2020. Relator João Paulo Mendes Neto, g.n.)

Esse entendimento, inclusive, restou sumulado, nos termos do verbete da Súmula CARF n.º 49:

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.** (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Inclusive, nos termos da Portaria ME n.º 410/2020⁶, o texto da referida súmula tem “efeito vinculante em relação à administração tributária federal”, *litteris*:

Art. 1º Fica atribuído às **súmulas** do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), relacionadas no Anexo a esta Portaria, **efeito vinculante** em relação à **administração tributária federal.**

Tal reconhecimento foi, inclusive consignado no acórdão recorrido, conforme demonstra o seguinte trecho (e-fl. 174):

Esclareça-se que o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) a respeito da matéria é o mesmo, já tendo sido, inclusive, objeto de Súmula, que transcrevo:

Súmula CARF nº 49:

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).

⁶ Atribui a súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

Logo o acórdão recorrido não merece retoques.

Dispositivo

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, para nessa extensão, **negar-lhe provimento.**

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin