



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.727986/2016-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1002-002.865 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 11 de julho de 2023
Recorrente GASIL COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2014

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.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1002-002.865 - 1ª Seju/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 11080.727986/2016-16

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por GASIL COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA., em face do acórdão de n.º 11-57.540, proferido pela C. 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (“DRJ/REC”), objetivando sua reforma integral.

Por economia processual e por bem reproduzir os fatos, pedimos licença para transcrever o relatório constante do acórdão de julgamento proferido DRJ/REC, o qual será complementado ao final:

“Contra o sujeito passivo de que trata o presente processo foi lavrado o **Notificação de Lançamento** para **cobrança da multa** por **atraso na entrega da DCTF** referente ao mês de dezembro de 2014.

Cientificada, a **contribuinte apresentou a impugnação**, alegando, em síntese, o seguinte:

- **Preliminarmente** requer a **suspensão do julgamento** do presente processo para **aguardar entendimento final do STF** a respeito do princípio constitucional da vedação do confisco tributário, da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Alega a contribuinte que **apresentou as DCTF antes de qualquer procedimento fiscal devendo ser aplicada a determinação do art. 138 do CTN** (denúncia espontânea). Cita jurisprudência a respeito da matéria.

- Em outro ponto da impugnação a contribuinte cita ainda o inciso IV do art. 150 da Constituição Brasileira e **afirma que a multa aplicada no presente processo viola a vedação de utilização de tributo com efeito de confisco**. Refere-se ainda ao princípio da proporcionalidade, da capacidade contributiva, da igualdade, da legalidade requerendo a aplicação dos mesmos para cancelar a multa pelo atraso na entrega da DCTF.” (g.n.)

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

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2014

ATRASO NA ENTREGA DA DCTF.

O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, sujeitar-se-á a multa especificada na legislação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não se considera como denúncia espontânea o cumprimento de obrigações acessórias depois de decorrido o prazo legal para seu adimplemento. A multa aplicada decorre da impontualidade do contribuinte e não tem qualquer vínculo com a existência de fato gerador de tributo.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO - OBRIGATORIEDADE DO CERTIFICADO DIGITAL e VALOR DA MULTA APLICADA.

As autoridades administrativas são obrigadas a observar a legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade de leis regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Em sessão do dia 11 de setembro de 2017, a DRJ/REC ao apreciar a Impugnação, entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) a **DCTF**, referente ao mês de dezembro de 2014, **foi entregue** à SRF pela contribuinte **em atraso, fato este não contestado** pela contribuinte em sua Impugnação;
- (ii) a contribuinte **requer a suspensão da análise** do presente processo para **aguardar decisão do STF** sobre a aplicação de diversos princípios constitucionais;
- (iii) cabe **rejeitar** a solicitação da impugnante, pois **não há previsão legal** para **suspender** o andamento do **processo administrativo fiscal** em decorrência de **julgamentos pendentes no STF**;
- (iv) a contribuinte **requer o cancelamento da multa** aplicada alegando que **apresentou a DCTF antes** de qualquer **procedimento fiscal** denunciando a infração e que a **multa aplicada** é **inconstitucional** pois fere diversos princípios constitucionais;
- (v) o **jugador administrativo** é um **executor de leis não** lhe **cabendo questionar** a **legalidade ou constitucionalidade** do comando legal. A análise de teses contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas é privativa do Poder Judiciário, conforme competência conferida constitucionalmente;
- (vi) **equivoca-se** a contribuinte ao **alegar** que a **apresentação espontânea exclui** a **responsabilidade** pela infração cometida, pois, tratando-se no caso de obrigação acessória a qual estão sujeitos todos os contribuintes, **é inaplicável** o disposto **no artigo 138 do Código Tributário Nacional** (“CTN”);
- (vii) o **artigo 113 do Código Tributário Nacional** (“CTN”) dispõe, em seu §2º, que a **obrigação acessória**, pelo simples fato de sua inobservância, **converte-se em obrigação principal**, relativamente à penalidade pecuniária, permanecendo, portanto, a sua natureza jurídica de mero crédito tributário e não de tributo;

- (viii) o entendimento, já pacificado acerca da matéria, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é no sentido da não aplicação do instituto da denúncia espontânea às multas por descumprimento de obrigação acessória, conforme Súmula CARF n.º 49¹;
- (ix) por fim, conclui pela **manutenção** da **Notificação de Lançamento** referente a **multa por atraso na entrega da DCTF** do mês de dezembro de 2014.

Irresignada, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** (e-fls. 57/62), no qual pleiteia a reforma do acórdão proferido pela DRJ/REC sob a alegação de que:

- (i) há evidente **violação** aos **princípios constitucionais do não-confisco**, da **capacidade contributiva**, da **proporcionalidade** e também da **razoabilidade**, importando em grande prejuízo aos direitos dos contribuintes;
- (ii) o **RE 606.010**, com **repercussão geral reconhecida**, se refere a um acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual assentou a constitucionalidade da exigência da multa decorrente do atraso na entrega da DCTF;
- (iii) a multa questionada **não é dimensionada** com **parâmetro compatível com a infração**;
- (iv) por fim, reitera a **suspensão do presente processo** até julgamento do tema pelo STF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

Admissibilidade e Tempestividade

¹ 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.

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 23-B da Portaria MF n.º 343/2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais “RICARF”), com redação dada pela Portaria MF n.º 329/2017² e pela Portaria CARF n.º 6.786/2022³. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do acórdão recorrido em **29/09/2017** (e-fl. 54), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **27/10/2017** (e-fl. 56), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 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 da DCTF**, relativa ao mês de dezembro de 2014.

Com efeito, dos autos extrai-se por incontroverso, que a Recorrente apresentou a DCTF com atraso de 19 (dezenove) meses, em **23/08/2016** (e-fls. 33/34). Confira-se:

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS D C T F MENSAL - 3.3	
1 - IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE	
CNPJ: 04.112.118/0001-62 Nome Empresarial: GASIL COMERCIO E IMPORTACAO LTDA Local/Município: 10.10.1.00 / 8801	
2 - DADOS DA DECLARAÇÃO	
Mes: DEZ	Ano: 2014
Prazo Final Entrega: 23/02/2015	Nº de meses em atraso: 19 Data Entrega: 23/08/2016
3 - DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
Multa por atraso na entrega da declaração - Código 1345	
Apuração de Crédito Tributário	
Base de Cálculo da Multa por Atraso na Entrega da Declaração	Valores em Reais
(montante dos impostos e contribuições informado na DCTF):	1.030.864,09
Percentual Aplicável: 2% x Quantidade de meses/fração de atraso limitado a 20%:	20%
Valor da multa por atraso na entrega da declaração:	206.172,82
Valor da multa por atraso na entrega da declaração (com redução):	103.086,40

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 n.º 49.

Para melhor ilustração do caso, transcrevo o seguinte trecho da decisão recorrida:

“Quanto à **alegação** de que **apresentou a DCTF antes de qualquer procedimento fiscal**, equivoca-se a contribuinte ao alegar que a apresentação espontânea exclui a responsabilidade pela infração cometida, pois, **tratando-se no caso de obrigação acessória** a qual estão sujeitos todos os contribuintes, **é inaplicável o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional**.

Não é demais lembrar que o **artigo 113 do CTN dispõe**, em seu § 2º, que a **obrigação acessória**, pelo simples fato de sua inobservância, **converte-se em obrigação principal**, relativamente à penalidade pecuniária, **permanecendo**, portanto, a sua **natureza jurídica de mero crédito tributário e não de tributo**.

(...)

Cite-se, ainda, o **entendimento**, já **pacificado acerca da matéria**, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é no sentido da **não aplicação do instituto da denúncia espontânea às multas por descumprimento de obrigação acessória**, conforme SÚMULA CARF N.º 49, abaixo:

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.

Portanto **deve prevalecer a Notificação de Lançamento** referente a **multa por atraso na entrega da DCTF** do mês de dezembro de 2014.” (e-fls.48/49, g.n.)

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 “*não existe razoabilidade ou proporcionalidade a violação dos princípios por conta de previsão legal de multa por descumprimento de obrigação acessória que tome por base de apuração o valor da obrigação principal correspondente*” (e-fl. 61).

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 de 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 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 N.º 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. 1.º 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.**

Deveras, é digna de nota a tese fixada pelo C. Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 872, da repercussão geral: “*Revela-se constitucional a sanção prevista no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002, ante a ausência de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da vedação de tributo com efeito confiscatório*”. Confira-se:

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

Tema: 0872

Título: Constitucionalidade da exigência de multa por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, prevista no art. 7º, II, da Lei 10.426/2002, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados.

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos postulados da capacidade contributiva, da proporcionalidade, da razoabilidade e do art. 150, IV, da Constituição Federal, a constitucionalidade do art. 7º, II, da Lei 10.426/2002, que autoriza a exigência de multa por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados.

O referido precedente ficou assim ementado:

“TRIBUTÁRIO – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DESCUMPRIMENTO – MULTA – LEI Nº 10.426/2002. Revela-se constitucional a sanção prevista no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002, ante a ausência de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da vedação de tributo com efeito confiscatório.” (STF, RE 606.010/PR, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 12/11/2020, DJe 13/11/2020, g.n.)

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