



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10980.726388/2011-09  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3302-005.889 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 25 de setembro de 2018  
**Matéria** MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DO DACON.  
**Recorrente** COTRANS LOCACAO DE VEICULOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 31/05/2009

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DO DACON.

A entrega fora do prazo do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais-Dacon enseja a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICÁVEL. SÚMULA CARF N° 49.

A denúncia espontânea, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, não alcança penalidade decorrente de atraso na entrega de Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, obrigação acessória autônoma, ato formal, sem vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Portanto, aplica-se o decidido no julgamento do processo 10980.726362/2011-52, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*(assinado digitalmente)*

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimarães (Suplente Convocado), Walker Araujo, Orlando Rutigliani Berri (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Derouledede (Presidente).

## Relatório

Trata o processo de exigência decorrente de multa por atraso na entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, tendo como fundamento legal o art. 7º da Lei nº 10.246, de 24 de abril de 2002, com redação dada pelo art. 19 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

Cientificada da exigência fiscal, a interessada interpôs impugnação, ressaltando, inicialmente, cerceamento ao seu direito de defesa, uma vez que o lançamento não contém de forma clara a descrição do fato e a indicação legal infringida, dificultando o oferecimento de impugnação consistente. Ressalta que trinta dias não é prazo suficiente para tudo analisar e verificar todas as perícias necessárias, para impugnar especificamente cada ponto. Disserta sobre o princípio do contraditório, citando doutrinadores. Realça que houve erro quanto ao enquadramento legal dos fatos, pois foi omitida a determinação da base de cálculo adotada pelo sistema fiscal, em ofensa ao art. 37, *caput*, da CF e art. 142, parágrafo único, do CTN. Alega transcurso do prazo decadencial entre parte dos fatos geradores do imposto e à formalização da exigência, já que os créditos considerados como rendimentos foram totalmente quitados, sendo que o lançamento somente foi efetivado após as exigências de cobrança, que, segundo esclarece, depois de transcorrido o prazo de lançados a documentação cobrada. Diz que nem sequer a regra decadencial seria a do 173 do CTN, em razão da multa agravada, eis que inexistem elementos caracterizadores do evidente intuito de fraude. Complementa que o simples fato de se tratar de tributação baseada em presunção da falta de cumprimento de uma obrigação acessória é suficiente, *de per se*, para afastar a acusada existência de dolo. Observa, ainda sobre o tema, da impossibilidade do agravamento da multa de ofício em matéria de omissão na entrega de documentação acessória pautada em presunção legal, discussão já superada no E. 1º Conselho de Contribuintes. Em um último ponto, pondera que se sobre o lançamento deve incidir acréscimos moratórios, calculados à razão da Taxa Selic, não pode prosperar, pois afrontam o art. 161, § 1º, do CTN, e art. 192, § 3º, da Constituição Federal.

A Delegacia Regional de Julgamento considerou PROCEDENTE o presente lançamento, mantendo a exigência, nos termos do Acórdão nº 06-040.023.

O contribuinte cientificado do Acórdão de Impugnação ingressou com Recurso Voluntário alegando, em síntese:

- ✓ Da Denúncia Espontânea;
- ✓ Do efeito confiscatório da multa cominada no caso presente.

É o relatório.

Processo nº 10980.726388/2011-09  
Acórdão n.º **3302-005.889**

**S3-C3T2**  
Fl. 4

---

Processo nº 10980.726388/2011-09  
Acórdão n.º **3302-005.889**

**S3-C3T2**  
Fl. 5

---

## Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3302-005.880, de 25 de setembro de 2018, proferido no julgamento do processo 10980.726362/2011-52, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão **3302-005.880**):

### ***"Da admissibilidade.***

*Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 26 de abril de 2013, por via eletrônica, às folhas 6.982 do processo digital.*

*O recurso voluntário foi apresentado em 21 de maio de 2013, sendo, portanto, tempestivo.*

### ***Da controvérsia.***

*O Recurso Voluntário apresenta as seguintes questões:*

*Da Denúncia Espontânea;*

*Do efeito confiscatório da multa cominada no caso presente.*

*Passa-se à análise.*

*- Da Denúncia Espontânea.*

*Sobre o assunto assim se manifestou o Recurso Voluntário (folhas 2 e 3):*

*O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, ao instituir normas gerais a serem observadas pelo legislador ordinário na elaboração de leis de tributação, estabelece a exclusão da responsabilidade pela prática de infração, na seguinte situação:*

***"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."

Assim, o contribuinte que se antecipa à ação do Fisco e denuncia espontaneamente a infração, não pode ser responsabilizado pela prática do ato contrário à legislação, devendo ainda, ser excluída toda e qualquer penalidade a ser imposta a quem desta forma agir.

A infração ou ilícito tributário retrata, conforme referido acima, o comportamento humano contrário às prescrições das normas tributárias e, de acordo com o ensinamento do Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho, resulta basicamente de: "a) não pagar o tributo previsto em lei ou de fazê-lo a destempo ou a menos; b) praticar atos vedados pela lei tributária ou deixar de praticar atos obrigatórios, segundo esta mesma lei"

O inadimplemento, total ou parcial, da prestação tributária ou o seu adimplemento a destempo ou, ainda, o descumprimento de deveres instrumentais, acarretam, pois, a imposição de sanções de natureza fiscal, que possuem duplo efeito:

o intimidativo (psicológico) que visa evitar a violação do direito e;

o repressivo, que se verifica após perpetrado o desrespeito à norma tributária.

As sanções fiscais - multa por falta ou insuficiência no pagamento de tributo ou por pagamento a destempo - têm, portanto, natureza punitiva, sancionatória. O Supremo Tribunal Federal, em sua composição Plenária, decidiu que "não se distingue mais entre multa indenizatória ou punitiva, porquanto a indenização da mora se faz através dos juros e da correção monetária"<sup>2</sup>.

Demonstrado que as multas fiscais têm sempre caráter punitivo, decorram elas da prática de infração material (não pagamento de tributo devido ou efetuado intempestivamente) ou de **infração formal (descumprimento de obrigação acessória)**, é de se afirmar que, qualquer que seja sua espécie, estará abrangida pelo disposto no art. 138 do CTN.

Quanto à aplicação da denúncia espontânea ao caso, observo que decisões reiteradas e uniformes proferidas neste Conselho foram consubstanciadas na Súmula CARF nº 49, de observância obrigatória pelos seus membros, por força do art. 72, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF.

O enunciado da súmula é o seguinte:

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

*Serviram de acórdãos paradigmas para ela, entre outros, os seguintes:*

- *n.º CSRF/04-00.574, de 19/06/2007;*
- *n.º 192-00.096, de 06/10/2008;*
- *n.º 07-09.410, de 30/05/2008;*
- *n.º 10196.625, de 07/03/2008;*
- *n.º 105-16.674, de 14/09/2007;*
- *n.º 108-09.252, de 02/03/2007.*

*Cito as ementas:*

**Acórdão CSRF/04-00.574:**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - PENALIDADE**

*As penalidades por descumprimento de obrigações acessórias autônomas, sem vínculo direto com fato gerador de tributo, não estão alcançadas pelo instituto da denúncia espontânea grafado no art. 138 do CTN.*

*Recurso especial provido.*

**Acórdão 192-00.096:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF EXERCÍCIO: 2005*

**DECLARAÇÃO IRPF. MULTA POR ENTREGA EM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

*O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN (precedentes CSRF).*

**DECLARAÇÃO IRPF. MULTA POR ENTREGA EM ATRASO. CONFISCO.**

*A penalidade pela entrega da declaração extemporaneamente não se caracteriza como tributo. Inaplicável, assim, o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988. Recurso negado.*

**Acórdão 107-09.410:**

*Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2001, 2002*

*MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIPJ. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*A entrega da declaração de IRPJ fora do prazo legal, mesmo que espontaneamente, sujeita à multa estabelecida na legislação de regência do tributo, posto que não ocorre a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, por tratar-se de descumprimento de obrigação acessória com prazo fixado em lei para todos os contribuintes.*

**Acórdão 101-96.625:**

*MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - DIPJ.*

*A cobrança de multa por atraso na entrega de declaração tem previsão legal e deve ser efetuada pelo Fisco, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória.*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A exclusão de responsabilidade pela denúncia espontânea se refere à obrigação principal, não se aplicando às obrigações acessórias, por não estar vinculado diretamente com a existência do fato gerador do tributo.*

Recurso Voluntário Negado

**Acórdão 108-09.252:**

*IRPJ - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.*

*O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.*

Recurso negado.

*Verifica-se que o fundamento para não se aplicar a denúncia espontânea às declarações, nos acórdãos que serviram de paradigma para a edição da Súmula CARF nº 49, também justifica sua não aplicação ao caso presente, pois a apresentação do Dacon é obrigação acessória autônoma, ato formal, sem vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo.*

*- Do efeito confiscatório da multa cominada no caso presente.*

*Tendo em vista que a vedação ao confisco tem seio em norma constitucional, na alegação da defesa de que a exação é confiscatória, implícita está a arguição de inconstitucionalidade da própria norma legal que prevê a penalidade, para afastar sua aplicação no caso concreto. Entretanto, em face do modelo adotado em nosso sistema jurídico, a autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre inconstitucionalidade de normas legais, cabendo apenas executá-las, não podendo negar aplicação à lei, sob argumento de que há conflito com a Constituição Federal. Com efeito, o órgão administrativo não é o foro apropriado para discussões dessa natureza, uma*



*vez que exercício do controle da constitucionalidade, regulado pela própria Constituição Federal, é reservado ao Poder Judiciário que detém, com exclusividade, essa prerrogativa, conforme prevê a Lei Maior no Capítulo III do Título IV.*

*A presunção é que o Legislativo, antes de aprovar a lei tenha examinado eventual conflito com a Constituição Federal e chegado à conclusão de não haver tal contrariedade. Essa presunção somente sucumbe ante o pronunciamento judicial. Inadmissível é pretender que a autoridade administrativa descumpra a lei. Até aí não vai o seu poder, tendo em vista o alcance limitado do julgamento nessa esfera, que não pode se desviar dos estritos ditames legais, sendo vedado imiscuir-se na competência do Poder Judiciário para examinar a constitucionalidade de normas.*

*No mais, agasalha-se o entendimento de que vem a ser essa uma limitação imposta pelo Legislador constituinte ao Legislador infraconstitucional (ordinário), portanto, não se pode dizer que o princípio esteja direcionado à Administração Tributária.*

*Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário."*

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o Colegiado decidiu negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Paulo Guilherme Déroulède