



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

**Processo n°** 10435.720833/2013-67  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1002-000.090 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**  
**Sessão de** 8 de março de 2018  
**Matéria** Penalidade - Multa por Atraso na Entrega de Declaração - DCTF.  
**Recorrente** HDL ADMINISTRADORA DE BENS LTDA - ME  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2012

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

A entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF) após o prazo previsto pela legislação tributária sujeita a contribuinte à incidência da multa correspondente.

É cabível a imposição de penalidade quando da entrega extemporânea da DCTF, haja vista previsão na Lei n.º 10.426/2002.

DCTF. QUARTA-FEIRA DE CINZAS. DIA ÚTIL COMPUTÁVEL

A quarta-feira de cinzas é dia útil para fins de cálculo do prazo para entrega da DCTF. A agenda tributária, divulgada pela Administração, é apta a esclarecer eventuais dúvidas e assegurar as garantias do contribuinte. A sua diligente consulta possibilita o cumprimento, tempestivo, das obrigações.

IMPOSSIBILIDADE DE SE AFASTAR A APLICAÇÃO NORMATIVA. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF n.º 2).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração (Súmula CARF n.º 49).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)  
Julio Lima Souza Martins - Presidente.

(assinado digitalmente)  
Leonam Rocha de Medeiros - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Lima Souza Martins (Presidente), Ailton Neves da Silva, Breno do Carmo Moreira Vieira e Leonam Rocha de Medeiros.

## **Relatório**

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, interposto com efeito suspensivo e devolutivo —, protocolado pela recorrente, indicada no preâmbulo, devidamente qualificada nos fôlios processuais, relativo ao inconformismo com a decisão de primeira instância, datada de 21/08/2013, consubstanciada no Acórdão n.º 08-26.342, da 4.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE (DRJ/FOR), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento efetivado pela fiscalização da administração fazendária decorrente da aplicação de multa por atraso na entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) de Dezembro do Ano-Calendário 2012, , deixando de acolher a impugnação apresentada pela recorrente, tendo sido assim ementada a decisão vergastada:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*  
*Ano-calendário: 2012*  
*DCTF. QUARTA-FEIRA DE CINZAS. DIA ÚTIL.*  
*A quarta-feira de cinzas é dia útil para fins de cálculo do prazo para entrega da DCTF.*  
*Impugnação Improcedente.*  
*Crédito Tributário Mantido.*

O auto de infração em espécie foi lavrado em 26/02/2013, na DRF - Caruaru, por Auditor Fiscal da Receita Federal, sumariando o seguinte contexto e enquadramento para aduzida infração à legislação tributária e respectivo demonstrativo do crédito tributário:

### **Descrição dos fatos:**

*Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) entregue fora do prazo fixado na legislação enseja a aplicação de multa (...).*

### **Fundamentação:**

*Art. 7.º da Lei n.º 10.426, de 24/04/2002, com redação dada pelo art. 19 da Lei n.º 11.051, de 2004.*

### **Demonstrativo:**

*Dezembro/2012, Multa R\$500,00*

A impugnação instaurou a fase litigiosa do procedimento, no entanto não foi acolhida pela DRJ. O recurso voluntário, inconformado com a decisão *a quo*, além de reiterar os termos da impugnação, contra-argumentou, em outras palavras, que a quarta-feira de cinzas não é dia útil para fins de contagem do prazo do termo final da entrega da DCTF. De qualquer sorte, invocou a tese do erro de tipo, erro desculpável, ponderando não haver ilicitude.

Os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando os juízos de admissibilidade e de mérito para, posteriormente, finalizar em dispositivo.

## Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade intrínsecos, uma vez que é cabível, há interesse recursal, a recorrente detém legitimidade e inexistente fato impeditivo, modificativo ou extintivo do poder de recorrer. Outrossim, atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal e apresenta-se tempestivo, tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Demais disto, observo a plena competência deste Colegiado, na forma do art. 23-B do Regimento Interno, com redação da Portaria MF n.º 329, de 2017. Portanto, dele conheço.

Quanto ao juízo de mérito, não assiste razão a recorrente. É que não se discute nos autos a apresentação extemporânea da DCTF, nem se desincumbiu a recorrente de demonstrar fato impeditivo, modificativo ou extintivo de tal obrigação. A agenda tributária era clara e contabilizou a quarta-feira de cinzas como dia útil e computável por ser dia em que há expediente normal após às 14 horas. Portanto, a DCTF foi apresentada extemporaneamente, sujeitando-se a multa.

Esses pleitos foram fundamentadamente afastados em primeira instância, pelo que peço vênha para transcrever abaixo os principais trechos do voto condutor do acórdão recorrido, adotando-os, desde logo, como razões de decidir, em cumprimento aos ditames do § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784/1999 e em atenção ao disposto no § 3.º do art. 57 do RICARF:

*5. O artigo 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010, determina que:*

*Art. 5º As pessoas jurídicas devem apresentar a DCTF até o 15º (décimo quinto) dia útil do 2º (segundo) mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.*

*6. O cerne da questão é determinar se a quarta-feira de cinzas é dia útil ou não.*

*7. Segundo o Dicionário Houaiss (versão eletrônica), dia útil é “qualquer dia da semana, salvo domingos, feriados e dias santos; dia de branco; dia de trabalho; dia de semana”. Portanto, é qualquer dia de trabalho, ou seja, dia em que se possa receber explicações ou apresentar petições na repartição administrativa.*

*8. Na quarta-feira de cinzas de 2013 (13/02/2013), o expediente nas repartições federais foi facultativo até às 14h, conforme artigo 1.º, inciso IV, da Portaria MPOG n.º 3, de 03/01/2013. A contrário senso, houve expediente das 14h até às 18h, período em que o contribuinte poderia realizar qualquer ato, ingressar com petições ou tomar*

*esclarecimentos acerca da legislação tributária. Portanto, a quarta-feira de cinzas é considerado dia útil para a Administração Tributária Federal.*

*9. Para dirimir quaisquer dúvidas referentes a prazos fiscais, a Receita Federal edita a agenda tributária, mês a mês. Na espécie, foi lavrado o Ato Declaratório Executivo Codac n.º 6, de 28/01/2013, cujo Anexo Único prescreve a data de 25/02/2013 como termo final para a apresentação da DCTF relativa a dezembro de 2012.*

*10. Tal entendimento da Receita Federal não é novidade no sistema jurídico-tributário. Desde o Ato Declaratório Executivo Codac n.º 5, de 28/01/2008 (Agenda Tributária de fevereiro de 2008), quando o termo final se dava no 5º dia útil do 2º mês subsequente aos fatos geradores, a quarta-feira de cinzas já era considerada dia útil. Veja-se, a título exemplificativo, que no Ato Declaratório Executivo Codac n.º 5, de 24/01/2012 (Agenda tributária de fevereiro de 2012), o termo final para entrega da DCTF se deu em 23/02/2012, ou seja, considerou-se a quarta-feira de cinzas como dia útil.*

*11. O contribuinte invocou o artigo 5.º, parágrafo único, do Decreto n.º 70.235, de 1972: “Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato”. Tal norma possui o mesmo texto do artigo 210, parágrafo único, do CTN e prescreve a prorrogação do prazo apenas quando seu termo inicial ou o final coincide com dia de expediente anormal da repartição. Todavia, resta inaplicável na espécie, tendo em vista que a quarta-feira de cinzas não ocorreu no término do prazo para entrega da citada DCTF (15º dia útil de fev/2013), mas sim aconteceu no 7º dia útil de fev/2013.*

*12. Nessa linha de raciocínio, não cabem as alegações do contribuinte relativas à incidência de erro (de tipo ou de proibição) ou da dúvida mencionada no artigo 112 do CTN, pois a Administração declara expressamente (vide Atos Declaratórios acima mencionados), mês a mês, o termo final para entrega de todas as declarações obrigatórias, entre elas a DCTF Mensal.*

*13. Apenas para argumentar, até mesmo quando o prazo recursal findou na quarta-feira de cinzas, o Superior Tribunal de Justiça entendeu-a como dia útil, conforme EDcl no AgRg no AREsp n.º 69.665, de 27/03/2012.*

Como bem ponderou a decisão recorrida, a quarta-feira de cinza é computável e a agenda tributária, amplamente publicizada, era suficiente para evitar quaisquer dúvidas. Tinha a recorrente o ônus de observá-la. Portanto, como o art. 7.º da Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, enuncia a obrigação de entrega da DCTF, sob pena de sanção, há que se manter a penalidade.

Registre-se, por oportuno, que é vedado a este Conselho apreciar questão de constitucionalidade, ou não, da legislação tributária que impôs a exigência e a multa correspondente, enquanto que a denúncia espontânea não se aplica no caso em tela estando sumulada a matéria no CARF.

**A Súmula CARF n.º 2** dispõe que: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."*

A referida súmula teve por suporte os seguintes paradigmas: Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005, Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004, Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004, Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000, Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003, Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003, Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004, Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004, Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005, Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005.

Por corolário lógico, não há que se afastar o momento do cumprimento do prazo e afastar a multa, caso contrário, estaria sendo declarada uma inconstitucionalidade *incidenter tantum* da norma infraconstitucional que impôs a multa, o que é vedado no Regimento Interno do CARF (art. 62, Anexo II, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015), havendo que se respeitar, demais disto, o enunciado da Súmula CARF n.º 2, acima mencionado.

Observe-se, igualmente, o disposto no art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, com redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que enuncia o mesmo entendimento ao dispor que: "*No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*"

Por sua vez, a denúncia espontânea, também está sumulada, nestes termos: "*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.*"

A mencionada súmula foi lavrada com base nos seguintes paradigmas: Acórdão n.º CSRF/04-00.574, de 19/06/2007, Acórdão n.º 192-00.096, de 06/10/2008, Acórdão n.º 192-00.010, de 08/09/2008, Acórdão n.º 107-09.410, de 30/05/2008, Acórdão n.º 102-49.353, de 10/10/2008, Acórdão n.º 101-96.625, de 07/03/2008, Acórdão n.º 107-09.330, de 06/03/2008, Acórdão n.º 107-09.230, de 08/11/2007, Acórdão n.º 105-16.674, de 14/09/2007, Acórdão n.º 105-16.676, de 14/09/2007, Acórdão n.º 105-16.489, de 23/05/2007, Acórdão n.º 108-09.252, de 02/03/2007, Acórdão n.º 101-95.964, de 25/01/2007, Acórdão n.º 108-09.029, de 22/09/2006, Acórdão n.º 101-94.871, de 25/02/2005.

Portanto, não há reformas a serem acolhidas em relação a decisão vergastada. Observo, outrossim, que a multa foi aplicada de acordo com a legislação em vigor. Importa acrescentar que a ninguém é permitido deixar de cumprir as normas legais alegando que não as conhece, consoante se extrai do art. 3.º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, constante do Decreto-Lei n.º 4.657, de 1942.

Dito isto, assevere-se que o art. 7.º da Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, com a redação vigente na época da infração, estabelece a obrigação de entrega da DCTF, sob pena de aplicação de multa, ao enunciar que:

*Art. 7.º O sujeito passivo que deixar de apresentar (...), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, (...), nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo*

*estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*(...)*

*§ 1.º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração.*

Neste contexto, tem-se que o fundamento de validade constante do auto de infração (art. 7.º da Lei n.º 10.426, de 24/04/2002) apresenta-se adequado e pertinente ao caso em comento.

Constrói-se, a partir do texto acima transcrito, a norma jurídica instituidora do dever instrumental de entregar declaração, a instituidora da regra-matriz sancionadora da violação deste dever instrumental e a instituidora da regra-matriz da lavratura da autuação. Estas, em conjunto, atuando sistemicamente, regulam, de modo objetivo e transpessoal, as condutas intersubjetivas, via modal deôntico Obrigatório, no sentido de que, uma vez descumprida a obrigação de dar/entregar, a qual estava obrigado a contribuinte, impõe-se a autoridade lançadora o dever de constituir a relação jurídica que impõe a obrigação de pagar a multa. Se havia o dever jurídico de adimplir a obrigação de entregar a DCTF, no prazo estabelecido, descumprido o comando normativo, surge para a administração tributária o direito subjetivo de exigir o adimplemento da multa, sendo, em verdade, o agente competente obrigado a proceder com o lançamento, sob pena de violar a norma enunciada no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Se é verdade que a administração tributária não pode cobrar mais do que lhe é efetivamente devido, também não pode cobrar menos do que lhe é ordenado exigir em atividade vinculada e obrigatória de lançamento. No caso em comento, observo a atuação dentro dos padrões delineados pelo campo da legalidade.

Some-se a isto o fato de que a análise deve seguir o critério objetivo, não sendo necessário perquirir sobre a existência de eventuais prejuízos pela não entrega da declaração. A sanção queda-se alheia à vontade do contribuinte ou ao eventual prejuízo derivado da inobservância das regras de cumprimento do dever instrumental. A responsabilidade no campo tributário independe da intenção do agente ou do responsável, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, conforme estabelece expressamente o art. 136 do CTN.

Destaco, outrossim, que a própria natureza da obrigação acessória representa um viés autônomo do tributo. Nessa trilha, quando se descumpra a indigitada obrigação, exsurge a possibilidade da constituição de um direito autônomo à cobrança, pois pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3º, do CTN). Isto porque, o art. 113 do CTN ao enunciar que “*a obrigação tributária é principal ou acessória*” estabeleceu que, para fins de cobrança, o direito de exigir o pagamento de tributo ou o direito de exigir o adimplemento em pecúnia do valor equivalente a multa imposta por descumprimento de dever instrumental devem ser tratados de igual maneira para todos os fins de exigibilidade.

A importância do cumprimento do dever instrumental deve-se a necessidade de transportar para o mundo jurídico, via linguagem competente, elementos enriquecedores para que seja possível a instauração da pretensão tributária, principalmente

facilitando o estabelecimento de “fatos jurídicos”, após o relato dos eventos em linguagem competente.

Aliás, este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), analisando caso semelhante, já decidiu no mesmo sentido. Peço vênias para transcrever a ementa, *verbo ad verbum*:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Ano-calendário: 2001*

*DCTF. ENTREGA EXTEMPORÂNEA.  
DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA  
AUTÔNOMA. MULTA PECUNIÁRIA.*

*O retardamento da entrega de DCTF constitui mera infração formal.*

*Não sendo a entrega serôdia infração de natureza tributária, e sim infração formal por descumprimento de obrigação acessória autônoma, não abarcada pelo instituto da denúncia espontânea, é legal a aplicação da multa pelo atraso de apresentação da DCTF.*

*As denominadas obrigações acessórias autônomas são normas necessárias ao exercício da atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem apresentar qualquer laço com os efeitos do fato gerador do tributo.*

*A multa aplicada decorre do exercício do poder de polícia de que dispõe a Administração Pública, pois o contribuinte desidioso compromete o desempenho do fisco na medida em que cria dificuldades na fase de homologação do tributo.*

*(...)*

*ÔNUS DA PROVA.*

*Para elidir o fato constitutivo do direito do fisco, incumbe ao sujeito passivo o ônus probatório da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo. (CARF, Recurso Voluntário, Acórdão 1802-001.539 - 2ª Turma Especial, Rel. Conselheiro Nelso Kichel, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 06/02/2013)*

Valho-me aqui, de igual modo, dos precedentes desta 2.ª Turma Extraordinária, desta Primeira Seção de Julgamentos do CARF, que nos Acórdãos ns. 1002-000.006, 1002-000.007, 1002-000.009, 1002-000.010, 1002-000.011, 1002-000.012, 1002-000.013 e 1002-000.016 seguiram a tese de que a entrega extemporânea da DCTF enseja a aplicação de multa.

Destarte, o controle de legalidade do ato administrativo de lançamento, ora exercido por força da devolutividade recursal, aponta, em nossa análise, a correta aplicação do direito, não havendo reparos a serem efetivados.

Por conseguinte, a recorrente não conseguiu se desincumbir do ônus probatório que lhe competia de demonstrar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da administração tributária de lhe exigir a entrega da declaração, a tempo e modo, sob pena de sanção.

Demais disto, observo que o Superior Tribunal de Justiça possui precedente acerca da legalidade da exigibilidade da multa por descumprimento do dever instrumental de entregar declaração, veja-se:

*TRIBUTÁRIO. MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE ENTREGA DE DCTF. ARTIGO 11, §§ 1º e 3º, DO DECRETO-LEI 1.968/82 (REDAÇÃO DADA PELO DECRETO-LEI 2.065/83).*

*1. A multa pelo descumprimento do dever instrumental de entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF rege-se pelo disposto no § 3º, do artigo 11, do Decreto-Lei 1.968/82 (redação dada pelo Decreto-Lei 2.065/83), verbis: "Art. 11. A pessoa física ou jurídica é obrigada a informar à Secretaria da Receita Federal os rendimentos que, por si ou como representante de terceiros, pagar ou creditar no ano anterior, bem como o Imposto de Renda que tenha retido. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).*

*§ 1º A informação deve ser prestada nos prazos fixados e em formulário padronizado aprovado pela Secretaria da Receita Federal.*

*(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).*

*§ 2º Será aplicada multa de valor equivalente ao de uma ORTN para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas nos formulários entregues em cada período determinado.*

*(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).*

*§ 3º Se o formulário padronizado (§ 1º) for apresentado após o período determinado, será aplicada multa de 10 ORTN, ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no parágrafo anterior. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).*

*§ 4º Apresentado o formulário, ou a informação, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento ex officio, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983)." 2. Deveras, o artigo 11, do Decreto-Lei 1.968/82, instituiu o dever instrumental do contribuinte (pessoa física ou jurídica) da entrega de informações, à Secretaria da Receita Federal, sobre os rendimentos pagos ou creditados no ano anterior e o imposto de renda porventura retido (caput).*

*3. As aludidas informações são prestadas por meio de formulário padronizado, sendo certo que a Instrução Normativa SRF nº 126/1998 instituiu a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF a ser apresentada pelas pessoas jurídicas.*

*4. O inadimplemento da obrigação de entrega da DCTF, no prazo estipulado, importa na aplicação de multa de 10 ORTN's (§ 3º, do artigo 11, do DL 1.968/82), independentemente da sanção prevista no § 2º (multa de 1 ORTN para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas em cada DCTF).*

*5. Conseqüentemente, revela-se escorreita a penalidade aplicada para cada declaração apresentada extemporaneamente.*

*6. Recurso especial desprovido.*

*(REsp 1081395/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/06/2009, DJe 06/08/2009)*

Pela oportunidade, destaco que a Doutrina se posiciona no seguinte sentido acerca das infrações às normas instrumentais enunciadas na legislação, chegando a apontar a sua importância para a sistemática da administração tributária:

Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>:

*O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica. Essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe um nome de ilícito ou infração tributária. Arelada ao antecedente ou suposto da norma sancionadora está a relação deontológica, vinculando, abstratamente, o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado. No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico, denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovida a título de sanção.*

Professor Sacha Calmon Navarro<sup>2</sup>:

*Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer, previstos na legislação. Esta a sua característica básica. (...) É preciso ver que a sanção, em Direito Tributário, cumpre relevante papel educativo. Noutras palavras, provoca na comunidade dos obrigados a necessidade de inteirar-se dos deveres e direitos defluentes da lei fiscal, certo que o erro ou a ignorância possuem total desvalia como excludente de responsabilidade, ...*

O dever instrumental é necessário ao controle das atividades estatais de arrecadação no livre mercado, perfectibilizando as exigências das leis tributárias, sendo o direito aplicado de igual modo para todos. A multa nasce a partir de uma conduta contrária à legislação tributária, conduta esta que pode ser evitada com uma boa governança tributária, logo é possível ficar livre da sanção fiscal, caso siga o caminho regulamentar, dirigindo sua atuação conforme a disciplina normativa correta e atuando com o dever de ofício que lhe impõe a lei. Vale dizer, o contribuinte só eventualmente é onerado pela multa e isto se deve as suas escolhas, a sua governança tributária, considerando que não há punição sem culpa, decorrente de um agir ou de uma omissão quando estava obrigado ao exercício de uma conduta e não a executou. Por isso, no caso em apreço, o controle de legalidade se apresenta correto.

Considerando o até aqui esposado e enfrentadas todas as questões necessárias para a decisão, entendo pela manutenção do julgamento da DRJ.

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros Curso de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 1999, p. 465 e 466.

<sup>2</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense. 2001, p.29.

Por fim, no que se refere a insistência para que as intimações sejam pessoais no endereço domiciliar das sócias, reitero o afirmado pela DRJ no sentido de que o inciso II do art. 23 do Decreto n.º 70.235, de 1972, disciplina que a intimação via postal deve acontecer no domicílio tributário do sujeito passivo, enquanto que o § 4.º dispõe que, para fins de intimação, o domicílio tributário do contribuinte pode ser somente em dois locais, quais sejam, o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária ou o endereço eletrônico a ele atribuído. Sendo assim, infere-se que não há que se falar em violação ao direito de defesa se a intimação for encaminhada exclusivamente para o domicílio fiscal eleito pela pessoa jurídica.

Ante o exposto, de livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, voto em conhecer do recurso voluntário. No mérito, em negar-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida e o crédito tributário lançado na forma constante do auto de infração.

É como Voto.

(assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator