



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

Processo n° 10680.009180/2005-50
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1002-000.078 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de 8 de março de 2018
Matéria Penalidade - Multa por Atraso na Entrega de Declaração - DCTF. Normas Gerais de Direito Tributário.
Recorrente VIDA INFANTIL CENTRO DE ATIVIDADES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2000

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 que a obrigatoriedade de apresentação da DCTF, bem como a aplicação de penalidade em razão do descumprimento de tal obrigação instrumental, regulamentadas pelas Instruções Normativas 73/96 e 126/1998, têm supedâneo legal no Decreto-lei n.º 2.124, de 13/06/1984, com fundamento de validade no art. 34, § 5.º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

PRESCRIÇÃO. NÃO APLICÁVEL. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA.

O prazo prescricional, alegado pela recorrente, não atinge o direito da Administração Tributária de praticar atos tendentes a constituição do crédito tributário. A prescrição volta-se ao direito subjetivo de ação judicial tendente a cobrança executiva da exação. O prazo decadencial para lançamento da multa de ofício, por não ser esta objeto de antecipação de pagamento, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Dicção do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

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 (fl. 21) — 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 (fls. 13/16), datada de 20/06/2007, consubstanciada no Acórdão n.º 02-14.510, da 3.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ/BHE), 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) do 1.º e 2.º Trimestres do Ano Calendário 2000 (fl. 03), deixando de acolher a impugnação apresentada pela recorrente (fls. 01/02), tendo sido assim ementada a decisão vergastada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-Calendário: 2000

DCTF. MULTA POR ATRASO.

O contribuinte que está obrigado a entregar DCTF sujeita-se às penalidades previstas na legislação vigente, quando deixar de apresentá-la ou apresentá-la em atraso.

Lançamento Procedente

O auto de infração em espécie foi lavrado em 10/06/2005, na DRF - Belo Horizonte, 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:

A entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) fora do prazo fixado na legislação enseja a aplicação de multa correspondente (...).

Fundamentação:

Art. 113, § 3.º e 160 da Lei n.º 5.172, de 26/10/66 (CTN); art. 4.º combinado com o art. 2.º da Instrução Normativa SRF n.º 73, de 1996; art. 6.º da Instrução Normativa SRF n.º 126, de 30/10/98 combinado com item I da Portaria MF n.º 118/84, art. 5.º do DL 2124/84 e art. 7.º da MP n.º 16/01 convertido na Lei n.º 10.426, de 24/04/2002.

Demonstrativo:

1.º Trimestre/2000, Multa Mínima R\$500,00

2.º Trimestre/2000, Multa Mínima 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*, argumentou que o débito, sendo de 2000, estaria prescrito, na forma do art. 173, §1.º, do CTN. Ponderou, outrossim, que sendo exigência acessória é isenta da multa.

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, a despeito de bastante reduzido, atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal (fls. 21/22), que pode ser suavizada no processo administrativo fiscal, e apresenta-se tempestivo (fls. 20/21), 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.

No 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. Pretendeu, unicamente, atacar o regime jurídico que estabeleceu a exação, falando que a exigência da multa acessória é isenta da multa, sendo, porém, vedado a este Conselho apreciar questão de constitucionalidade, ou não, da legislação tributária que impôs a exigência, sob pena de aplicação da pena pecuniária.

Cite-se, pela oportunidade, a **Súmula CARF n.º 2**: "*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*"

Também argumentou, a recorrente, que haveria prescrição, mas melhor sorte não lhe assiste. Primeiro, não se fala em prescrição por ocasião do lançamento, visto que o prazo prescricional não atinge o direito da Administração Tributária de praticar atos

tendentes a constituição do crédito tributário. A prescrição volta-se ao direito subjetivo de ação judicial tendente a cobrança executiva da exação. Segundo, o prazo decadencial para lançamento (terminologia correta para a discussão alegada) não havia sido extrapolado. Veja-se que o prazo final de entrega das DCTF's foi em 15/05/2000 e 15/08/2000, enquanto isso o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), dispõe que o direito da Administração Tributária constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, o primeiro dia seria em 01/01/2001, sendo o prazo fatal em 01/01/2006, por sua vez, o auto de infração lançou os créditos tributários em 10/06/2005 (fl. 3), dando ciência a recorrente em 27/06/2005 (fl. 6).

No mais, ressalto que o citado argumento foi fundamentadamente afastado em primeira instância, pelo que peço licença 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 com fulcro no disposto no § 3.º do art. 57 do Regimento Interno do CARF (RICARF):

No que se refere à prescrição, invocá-la, na espécie, constitui uma impropriedade jurídica. O prazo prescricional só começa a fluir após a constituição definitiva do crédito tributário, conforme art. 174 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN). A constituição do crédito tributário se faz pelo lançamento (art. 142 do CTN). Entre a ocorrência do fato gerador e o respectivo lançamento não corre prazo prescricional, mas decadencial. Entende o Supremo Tribunal Federal que: a) com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN); b) a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; c) entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não corre prazo para prescrição; d) findo o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco (RE 94.462, Ac. de 06/10/82 do STF - SP - Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 22/83, pág. 590).

No caso, o lançamento se fez por meio do auto de infração em análise, só cabendo falar em prescrição a partir da decisão definitiva do presente processo.

Supondo que a impugnante tenha se equivocado quanto ao instituto que pretendia invocar, adianta-se que a decadência também não se verifica.

O lançamento da multa por atraso na entrega da DCTF só se faz pela modalidade “de ofício”, por expressa determinação do § 2.º do art. 6.º da Instrução Normativa SRF n.º 126, de 30 de outubro de 1998. A legislação não atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento da multa por atraso na entrega da DCTF, sem o prévio exame da administração. Portanto, o art. 150 do CTN não se aplica ao caso.

Tratando-se de lançamento de ofício, a regra de decadência aplicável é a do art. 173 do CTN. Segundo esse artigo, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário

se extingue no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em relação às DCTF cujos prazos de entrega se encerraram no ano-calendário de 2000, o lançamento da multa poderia ter sido efetuado ainda em 2000. O primeiro dia do exercício seguinte é 01/01/2001. Conseqüentemente, o prazo de cinco anos se encerrou em 01/01/2006. A ciência do lançamento se deu em 27/06/2005, antes de o direito ter decaído.

Destaco, por oportuno, no que atine a denúncia espontânea, relativa a entrega extemporânea de declaração para sanar a ausência da entrega inicial, que este Conselho já possui enunciado sumular, 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.

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 4 de setembro de 1942.

Dito isto, apesar de ter sido sustentado, pela recorrente, que não está obrigado a entrega da DCTF, a IN SRF 126 exigia a entrega. Pondere-se, pela oportunidade, que a referida norma tem como último suporte de validade o art. 34, § 5.º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, que enuncia: "*Art. 34, § 5.º, Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos § 3.º e § 4.º.*"

Neste contexto, a fim de enfrentar os argumentos da defesa, tem-se que o fundamento de validade constante do auto de infração (Art. 113, § 3.º e 160 da Lei n.º 5.172, de 26/10/66 - CTN; art. 4.º combinado com o art. 2.º da Instrução Normativa SRF n.º 73, de 1996; art. 6.º da Instrução Normativa SRF n.º 126, de 30/10/98 combinado com item I da Portaria MF n.º 118/84, art. 5.º do DL 2124/84 e art. 7.º da MP n.º 16/01 convertido na Lei n.º 10.426, de 24/04/2002) apresenta-se adequado e pertinente ao caso em comento.

Deveras, a Instrução Normativa SRF n.º 126, de 30 de outubro de 1998, com fundamento de validade no art. 34, § 5.º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, combinado com o

art. 5.º, *caput* e § 3.º, do Decreto-lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984, e com a Portaria MF n.º 118, de 28 de junho de 1984, trouxe o seguinte conjunto de enunciados:

Art. 1.º Fica instituída a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF.

Art. 2.º A partir do ano-calendário de 1999, as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar, trimestralmente, a DCTF, de forma centralizada, pela matriz.

§ 1.º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, serão considerados os trimestres encerrados, respectivamente, em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

(...)

Art. 6.º A falta de entrega da DCTF ou a sua entrega após os prazos referidos no art. 2.º, sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento da multa (...).

(...)

§ 2.º As multas de que trata este artigo serão exigidas de ofício.

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 descumpre 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 vênica 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 Carvalho¹:

O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no conseqüente 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 deontica, 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 Navarro²:

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, ...

Por fim, entendo que 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

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

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

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.

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