ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10950.726414/2013-18

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

Processo nº	10950.726414/2013-18
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1002-000.144 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de	5 de abril de 2018
Matéria	Conhecimento - Preclusão de matéria. Penalidade - Multa por Atraso na Entrega de Declaração - DCTF.
Recorrente	INDIO'S SERVICOS DE TOPOGRAFIA LTDA - ME
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2010, 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO CONSTANTE NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO. ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA PENALIDADE DECORRENTE DO ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. ALEGAÇÃO DE PROPORCIONALIDADE E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido diretamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema. Impossibilidade de apreciação da temática, inclusive para preservar as instâncias do processo administrativo fiscal. Não conhecimento do recurso voluntário neste particular.

MÉRITO. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. DCTF. PREVISÃO LEGAL. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

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 por expressa disposição legal, na forma do art. 7.º da Lei n.º 10.426, de 2002, com suas posteriores alterações. Sendo objetiva a responsabilidade por infração à legislação tributária, correta é a aplicação da multa no caso de transmissão intempestiva.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer no que se refere a preliminar de denúncia espontânea e a temática da proporcionalidade e princípios constitucionais e, no mérito, por unanimidade, em lhe negar provimento.

(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 (e-fls. 88/106) — 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 fólios processuais, relativo ao inconformismo com a decisão de primeira instância, proferida em sessão de 07/07/2015, consubstanciada no Acórdão n.º 12-077.529 (e-fls. 77/83), da 15.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ I (DRJ/RJ1), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento (e-fls. 12, 15, 18) 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 Abril do Ano-Calendário 2010 e Abril e Agosto do Ano-Calendário 2012, deixando de acolher a impugnação (e-fls. 2/3) apresentada pela recorrente, tendo sido assim ementada a decisão vergastada:

> *ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*
> *Ano-calendário: 2010, 2012*
> *OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. CRIAÇÃO VEICULADA POR MEIO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.*
> *A criação de obrigações acessórias não precisa ser feita necessariamente por lei, no sentido estrito. Sua fonte, a rigor, é a "legislação tributária", expressão que compreende leis, decretos e normas complementares, aí incluídos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.*
> *ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*
> *Ano-calendário: 2010, 2012*
> *DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA.*
> *O sujeito passivo que apresenta a DCTF fora do prazo fixado na legislação tributária fica sujeito à multa de que trata o art. 7º da*

Lei nº 10.426, de 2002 (com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).
Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

A notificação de lançamento em questão foi lavrada, eletronicamente, em 25/09/2013, na DRF de Maringá, homologado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil indicado na notificação de lançamento, 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 da multa (...).
Enquadramento legal:
Arts. 115 e 160 da Lei 5.172, de 1966; art. 1.º da Lei 9.249, de 1995; Art. 7.º, caput e inciso II e § 3.º, inciso II, da Lei n.º 10.426, de 2002, com redação dada pelo art. 19 da Lei n.º 11.051, de 2004.
Demonstrativo:
Abril - 2010, Multa R$ 500,00
Abril - 2012, Multa R$ 500,00
Agosto - 2012, Multa R$ 500,00.

A impugnação instaurou a fase litigiosa do procedimento, tendo alegado, em síntese, que a multa pela entrega extemporânea da DCTF carecia de amparo legal e que somente lei poderia criar obrigação acessória, bem como afirmou que não havia débitos a declarar, pois já teriam ocorrido retenções, conforme demonstravam as DACON's. No entanto, as teses de defesa não foram acolhidas pela DRJ. O recurso voluntário, inconformado com a decisão *a quo,* aduziu, inovando, em sede de preliminar, que ocorreu a denúncia espontânea da penalidade decorrente da entrega extemporânea da DCTF. No mérito, reiterou a impugnação ao deduzir que só lei poderia criar a obrigação acessória de entregar DCTF, bem como inovou ao falar de proporcionalidade e princípios constitucionais comparando o valor da multa com os montantes de PIS/COFINS obrigado a declarar na DCTF e requereu o cancelamento, isenção ou redução da multa lançada.

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 extrínsecos, pois há regularidade formal e apresenta-se tempestivo ao ser protocolado em 17/08/2015 (e-fl. 88), após ciência no dia 21/07/2015, conforme aviso de recebimento nos autos (e-fls. 86 e 87), 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. Observo,

ainda, a plena competência deste Colegiado, na forma do art. 23-B do Regimento Interno, com redação da Portaria MF n.º 329, de 2017.

No entanto, o recurso não atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos. O recurso é cabível, há interesse recursal, a recorrente detém legitimidade, inexiste fato impeditivo ou modificativo do poder de recorrer, mas, em contra fluxo, existe fato extintivo do poder de recorrer relativo a preclusão consumativa que se operou quanto a matéria não apresentada em impugnação e discutida no recurso voluntário, qual seja, a preliminar de denúncia espontânea, bem como a temática de mérito que trata da proporcionalidade e princípios constitucionais comparando o valor da multa com os montantes de PIS/COFINS que o contribuinte esteve obrigado a declarar na DCTF.

A possibilidade de conhecimento e apreciação de novas alegações e novos documentos deve ser avaliada à luz das normas que regem o Processo Administrativo Fiscal, instituído pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual dispõe:

> *Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*
> *Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*
> *(...)*
> *Art. 16. A impugnação mencionará:*
> *(...)*
> *III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)*
> *(...)*
> *§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*
> *a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei no 9.532, de 1997):*
> *b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997);*
> *c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)*
> *(...)*
> *Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).*

Desta forma, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto n.º 70.235/72, acima transcritos, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a manifestação de inconformidade ou a impugnação, contendo as matérias que delimitam expressamente os limites da lide, sendo elas submetidas à primeira instância para apreciação e decisão, tornando possível a veiculação de recurso voluntário em caso de inconformismo, não se admitindo conhecer de inovação recursal.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) circunscreve-se ao julgamento de "recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial", de forma que não se aprecia a matéria não impugnada ou não recorrida. Se não foi impugnada ocorreu a preclusão consumativa,

tornando inviável aventá-la em sede de recurso voluntário como uma inovação. O CARF não pode apreciar matéria não deliberada pela DRJ, caso contrário, estar-se-ia, inclusive, diante de uma evidente supressão de instância.

Nesse sentido, o Egrégio CARF tem decidido por não conhecer de matéria que não tenha sido objeto de litígio no julgamento de primeira instância, a teor dos Acórdãos ns.º 9303-004.566 (3.ª Turma/CSRF), bem como precedentes desta Colenda 2.ª Turma Extraordinária da Primeira Seção de Julgamentos a exemplo dos Acórdãos ns.º 1002-000.101, 1002-000.102, 1002-000.103 e 1002-000.084.

Por consequente, não conheço o recurso nestes pontos, que dizem respeito a temática da denúncia espontânea e a proporcionalidade e princípios constitucionais no comparativo da multa frente aos valores do PIS/COFINS.

De toda sorte, destaco, por oportuno, que este Egrégio Conselho tem o seguinte enunciado sumular tratando da 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."*

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.

Destaco, outrossim, que este Egrégio Conselho também tem o seguinte enunciado sumular tratando de temas constitucionais: ***"Súmula CARF n.º 02****: 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.

No mérito, sem razão a recorrente. A contribuinte não nega o atraso na entrega da DCTF, limitando-se a afirmar que só lei poderia instituir a DCTF.

Pois bem. No caso em apreço a multa aplicada foi pela entrega extemporânea da DCTF de Abril do Ano-Calendário 2010 e Abril e Agosto do Ano-Calendário 2012, períodos em que estava vigente, como está até os dias atuais, o art. 7.º da Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, com suas alterações posteriores, a obrigar, por força do referido normativo legal, a entrega, a tempo e modo, da DCTF, sob pena de multa.

Ressalte-se, por oportuno, que a interessada não apresenta quaisquer provas para refutar a intempestividade e compete à defesa a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

Saliente-se, neste diapasão, que o art. 7.º da Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, com suas alterações posteriores, estabelece claramente a imposição legal ao criar a obrigação da entrega da DCTF, no prazo regulamentar, sob pena de aplicação de multa, ao enunciar que:

> *Art. 7.º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, 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: (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)*
> *(...)*
> *§ 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. (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)*

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).

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.

Some-se a isto a constatação de que, efetivamente, a recorrente não satisfez o ônus de provar fato impeditivo, modificativo ou extintivo do seu dever de apresentar a tempo e modo a declaração. A Receita Federal prorroga o prazo para cumprimento da obrigação acessória quando constatada indisponibilidade do sistema que

seja de sua responsabilidade. Inexistindo ato de prorrogação, presume-se, em favor da Administração Tributária Federal, a regularidade do sistema, cabendo ao impugnante a prova, valendo-se dos meios permitidos, inclusive podendo requerer diligências, nos termos do artigo 16, incisos III e IV, do Decreto n.º 70.235, de 1972. O fato é que a intempestividade não é refutada.

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, § 3°, 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 vênia 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 Colenda 2.ª Turma Extraordinária, desta Primeira Seção de Julgamentos do CARF, que nos Acórdãos ns. 1002-000.006, 1002-000.009, 1002-000.010, 1002-000.012, 1002-000.016, 1002-000.075, 1002-000.077, 1002-000.078, 1002-000.079, 1002-000.080, 1002-000.081, 1002-000.083, 1002-000.090, 1002-000.091 e 1002-000.104, dentre outros, seguiram a tese de que a entrega extemporânea da DCTF enseja a aplicação de multa.

Por conseguinte, a recorrente não conseguiu se desincumbir do ônus probatório que lhe competia de demonstrar, na primeira oportunidade que lhe foi deferida, 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.

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.

Demais disto, observo que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) 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 OTRN 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[1]:
>
> *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. Atrelada ao antecedente ou suposto da norma sancionadora está a relação deôntica, 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[2]:
>
> *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*

[1] CARVALHO, Paulo de Barros Curso de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 1999, p. 465 e 466.
[2] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense. 2001, p.29.

> *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 da Administração Tributária Federal, sendo o direito aplicado de igual modo para todos. A multa nasce a partir de uma conduta contrária à legislação, conduta esta que pode ser evitada com uma boa governança, logo é possível ficar livre da sanção, 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, só eventualmente se é onerado pela multa e isto se deve as próprias escolhas, 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, considerando os elementos dos autos, o controle de legalidade exercido não aponta quaisquer incorreções.

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 parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer no que se refere a preliminar de denúncia espontânea e a temática da proporcionalidade e princípios constitucionais. No mérito, em negar-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão singular e o crédito tributário lançado.

É como Voto.

(assinado digitalmente)
Leonam Rocha de Medeiros - Relator