



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

Processo nº 13982.000392/2005-65
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **1002-000.098 – 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 MUNIQUE COMERCIO E TRANSPORTES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

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.

DECISÃO RECORRIDA MANTIDA EM TODOS OS SEUS TERMOS.

Não havendo motivos para reforma, mantém-se incólume a decisão vergastada que julgou parcialmente procedente o lançamento.

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 29/08/2008, consubstanciada no Acórdão n.º 07-13.636, da 3.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC (DRJ/FNS), que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente 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 2.º, 3.º e 4.º Trimestres do Ano Calendário 2000, do 1.º e 2.º Trimestres do Ano Calendário 2001, do 2.º Trimestre do Ano Calendário 2002 e do 4.º Trimestre do Ano Calendário 2003, acolhendo apenas em parte a impugnação apresentada pela recorrente, tendo sido assim ementada a decisão vergastada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-Calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

DISPENSA DE EMENTA

Acórdão dispensado de ementa de acordo com a Portaria SRF n.º 1.364, de 10 de novembro de 2004.

Lançamento Procedente em Parte

O auto de infração em espécie foi lavrado 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 (...).

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:

2.º Trimestre/2000, Multa R\$372,71

3.º Trimestre/2000, Multa R\$286,70

4.º Trimestre/2000, Multa R\$200,69

1.º Trimestre/2001, Multa R\$114,68

2.º Trimestre/2001, Multa R\$28,67

2.º Trimestre/2002, Multa Mínima R\$500,00

4.º Trimestre/2003, Multa R\$22.732,75 [reduzida DRJ para R\$ 14.580,77]

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,

apesar do julgamento parcial, cancelando parte da multa relativa ao 4.º Trimestre/2003, deve ocorrer a reforma dos cálculos da penalidade, pois, enquanto se tratava de "falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo", aplica-se o inciso I do art. 8.º da IN 482/2004; após a entrega da declaração originária, até a data da retificadora, perdura o período em que as "informações eram incorretas ou omitidas", aplicando-se o inciso II do art. 8.º, não sendo caso de "falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo".

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 e apresenta-se tempestivo, tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto nº 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 nº 329, de 2017. Portanto, dele conheço.

No juízo de mérito, não assiste razão a recorrente. Primeiro, é importante registrar que não se discute o atraso, tampouco a correta aplicação da multa pela apresentação extemporânea das DCTF do 2.º, 3.º e 4.º Trimestres do Ano Calendário 2000, do 1.º e 2.º Trimestres do Ano Calendário 2001 e do 2.º Trimestre do Ano Calendário 2002.

Quanto aos cálculos do 4.º Trimestre do Ano Calendário 2003, razão do inconformismo da recorrente, entendo que a DRJ aplicou corretamente o direito à espécie, inclusive já tendo feito a correção nos cálculos.

Observe-se que a DCTF do 4.º Trimestre do Ano Calendário 2003 deveria ser entregue em 13/02/2004, porém foi entregue em 29/11/2004 (com 10 meses de atraso, informando o valor de R\$ 227.327,50, fl. 06). Posteriormente, sobreveio a retificadora daquela entregue em atraso, sendo que a retificação (reduzindo o valor informado na DCTF para R\$ 145.807,75, fl. 21) ocorreu antes da notificação da autuação pelo atraso.

Diante deste contexto, a DRJ aplicou corretamente a multa disposta no art. 8.º, § 1.º, inciso I, da IN SRF 482, de 2004, especialmente por observar os benefícios do art. 8.º, § 2.º, I, da IN SRF 482, de 2004, combinado com o benefício do art. 9.º, § 1.º, da IN SRF 255, de 2002. Veja-se a metodologia de cálculo aplicada:

Período	Retificadora	Fl.	Meses atraso	Cálculo Multa	Mantido	Lançado	Exonerado
4º T/2003	145.807,75	7 e 21	10	10 x 2% x 145.807,75 x 50%	14.580,77	22.732,75	8.151,98

Agora, observe-se os dispositivos citados como se evidenciam com clareza solar:

IN SRF 482, de 2004

Art. 8.º O sujeito passivo que deixar de apresentar a DCTF nos prazos fixados ou que a 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 SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3.º;

(...)

§ 1.º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, 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, a data da lavratura do auto de infração.

§ 2.º Observado o disposto no § 3.º, as multas serão reduzidas:

I - em cinquenta por cento, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

IN 255, de 2002

Art. 9.º Os pedidos de alteração nas informações prestadas em DCTF serão formalizados por meio de DCTF retificadora, mediante a apresentação de nova DCTF elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1.º A DCTF mencionada no caput deste artigo terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados em declarações anteriores.

Portanto, correto o cálculo e a multa aplicada. O que pretende a recorrente não se conforma com a melhor hermenêutica para a norma. Veja-se, questiona a recorrente a aplicação do inciso II do art. 8.º, da IN SRF 482, de 2004, sobrepondo-se ao inciso I. Veja-se a transcrição da norma:

IN SRF 482, de 2004

Art. 8.º O sujeito passivo que deixar de apresentar a DCTF nos prazos fixados ou que a 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 SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

(...)

II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

Ocorre que, o inciso II é aplicado para informações incorretas. Para atraso na entrega da DCTF aplica-se o inciso I. Transcrevemos novamente esse enunciado:

IN SRF 482, de 2004

Art. 8.º O sujeito passivo que deixar de apresentar a DCTF nos prazos fixados ou que a 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 SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3.º;

(...)

§ 1.º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, 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, a data da lavratura do auto de infração.

Logo, sem razão o inconformismo da recorrente. Aliás, a multa que lhe foi aplicada não foi sequer elevada pelos erros nas informações, haja vista que se aceitou a retificadora. A multa foi aplicada porque a DCTF do 4.º Trimestre do Ano Calendário 2003 deveria ser entregue em 13/02/2004, mas só foi entregue em 29/11/2004 (com 10 meses de atraso).

No mais, 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. Oportuno registrar que não se aplica a denúncia espontânea ao caso, uma vez que este Conselho 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.*"

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.

Neste contexto, o fundamento de validade constante do auto de infração apresenta-se adequado e pertinente ao caso em comento.

Constrói-se, a partir dos enunciados aplicados à espécie, 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 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 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,

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

e recebe um nome de ilícito ou infração tributária. Arelada 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 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 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, de modo a manter o crédito tributário na forma delineada na decisão *a quo* que havia julgado parcialmente procedente o lançamento.

É como Voto.

(assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

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

