



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

**Processo n°** 18470.726327/2011-03  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1002-000.140 – 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. Denúncia Espontânea. Decadência.  
**Recorrente** CRECHE E ESCOLA COMUNITARIA GENTE BAIXINHA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2007, 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO CONSTANTE NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO. ALEGAÇÃO DE NÃO-CONFISCO E CONDIÇÕES PESSOAIS DO SUJEITO PASSIVO.

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 n° 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 nas matérias inovadas.

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).

DECADÊNCIA. ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO.

O dever instrumental de apresentar declaração, no tempo e modo estabelecidos, quando descumprido, enseja o dever da Administração Fazendária efetivar o lançamento, na forma do art. 142 do CTN. Quando efetivado o lançamento a chamada obrigação acessória, descumprida, converte-se em obrigação principal, nos termos do artigo 113, § 3.º, do CTN. Corolário lógico, o prazo para efetivação do lançamento, pela inobservância

do dever instrumental, é de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído, consoante art. 173, I, do CTN. Obedecido o referido quinquênio legal, não há que se falar em decadência do direito de constituir o crédito tributário. Demais disto, o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4.º, do CTN (lançamento por homologação) é inadequado para o caso. Se a obrigação do sujeito passivo é de natureza instrumental, de fazer e de dar (preparar e entregar declaração), não há espaço para tratar de homologação de algum pagamento. Nos termos do que foi decidido pelo STJ, no Recurso Especial repetitivo n.º 973.733/SC, o regime jurídico aplicável é o previsto no art. 173, I, do CTN.

#### MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DCTF.

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.

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 alegação de que a DRJ não levou em consideração as condições pessoais do contribuinte, devendo prevalecer o princípio do não-confisco 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. 49/50) — 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 (e-fls. 38/42), datada de 28/02/2013, consubstanciada no Acórdão n.º 03-51.037, da 4.ª Turma da Delegacia da Receita

Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSB), 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 Semestres do Ano-Calendário 2007 e 1.º e 2.º Semestres do Ano-Calendário 2008, deixando de acolher a impugnação apresentada pela recorrente, tendo sido assim ementada a decisão vergastada:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. ESPONTANEIDADE. INFRAÇÃO DE NATUREZA FORMAL.*

*A entrega da Declaração, intempestivamente, embora feito o recolhimento dos tributos devidos, não caracteriza a espontaneidade, com o condão de ensejar a dispensa da multa prevista na legislação.*

*O princípio da denúncia espontânea não inclui a prática de ato formal, não estando alcançado pelos ditames do art. 138 do Código Tributário Nacional.*

*MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO. INAPLICABILIDADE.*

*O prazo para o lançamento da multa por atraso na entrega da Declaração é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da data prevista para a entrega da declaração.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.*

As notificações de lançamento em questão (e-fls. 10/13) foram lavradas, eletronicamente, em 31/03/2011, na DRF – Rio de Janeiro II, homologado 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 (...).*

*Enquadramento legal:*

*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:*

*1º Semestre – 2007, Multa R\$200,00*

*2º Semestre – 2007, Multa R\$ 200,00*

*1º Semestre – 2008, Multa R\$ 200,00*

*2º Semestre – 2008, Multa R\$ 200,00*

A impugnação (e-fls. 2/9) instaurou a fase litigiosa do procedimento, tratando da denúncia espontânea e da decadência, no entanto não foi acolhida pela DRJ. O recurso voluntário, inconformado com a decisão *a quo*, reiterando os termos da impugnação, argumento, em acréscimo, inovando, que a DRJ não levou em consideração, ao rejeitar a impugnação, as condições pessoais do contribuinte, devendo prevalecer o princípio do não-confisco.

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 (e-fls. 43 e 46/49), 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, inexistente fato impeditivo ou modificativo do poder de recorrer, mas, em contrafluxo, existe fato extintivo do poder de recorrer relativo a preclusão consumativa que se operou quanto a matéria não apresentada em impugnação e constante no recurso voluntário, qual seja, a alegação de que a DRJ não levou em consideração as condições pessoais do contribuinte, devendo prevalecer o princípio do não-confisco.

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 neste ponto, que diz respeito a temática do princípio do não-confisco e de condições pessoais do sujeito passivo, por tratar-se de inovação recursal trazida no recurso voluntário e não discutida na impugnação. De toda sorte, a atuação da Administração Tributária pauta-se, essencialmente, por um tratamento uniforme, transpessoal, objetivo, em decorrência, principalmente, da irradiação, no campo do Direito Tributário, do princípio da igualdade. Sobre o tema a doutrina reza:

*“O princípio da igualdade, numa visão formalista é dirigido apenas ao aplicador da lei, pode significar apenas o caráter hipotético da norma, a dizer que, realizada a hipótese normativa, a consequência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de quem seja a pessoa envolvida. Assim, se a norma estabelece que ‘quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto’, o imposto é devido, seja qual for o proprietário do imóvel, em cada caso.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 38-39)*

Ao ensejo, também destaco que este Egrégio Conselho tem o seguinte enunciado sumular tratando da matéria sobre discussão de inconstitucionalidade (alegação de não confisco): **Súmula CARF n.º 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."**

No mérito, sem razão a recorrente. O recurso voluntário não estabeleceu qualquer dialeticidade no que diz respeito a decisão recorrida e sua refutação. A motivação da decisão da DRJ não foi desconstituída.

O recorrente suscita a aplicação da denúncia espontânea para afastar a exação. No entanto, destaco, no que atine ao instituto, que este Conselho já possui enunciado sumular afastando-a, 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.

Rejeito, portanto a tese de denúncia espontânea.

A recorrente reitera a alegação de decadência do direito de constituição do crédito tributário que surgiu com o descumprimento da obrigação acessória de apresentação tempestiva da DCTF. Aqui, igualmente sem razão a recorrente.

Com efeito, descumprida a obrigação acessória, esta converte-se em obrigação principal, nos termos do artigo 113, § 3.º, do Código Tributário Nacional (CTN), independentemente de qualquer manifestação volitiva dos sujeitos da relação jurídico-tributária. A partir de então, possui a Administração Tributária, enquanto autoridade competente, o dever-legal de constituir o crédito tributário, por meio do procedimento administrativo de lançamento, nos termos do artigo 142 combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN. Trata-se de atividade administrativa plenamente vinculada que, se descumprida, suscita, inclusive, responsabilização funcional.

Corolário lógico, o prazo para efetivação do lançamento, pela inobservância do dever instrumental, é de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído, consoante art. 173, I, do CTN.

Por conseguinte, o *dies a quo* para constituição do crédito tributário pelo lançamento por descumprimento de dever instrumental se dá, necessariamente, no primeiro dia útil do exercício subsequente àquele em que poderia ter sido realizado o lançamento – o que, *in casu*, só se cogita possível após o decurso do prazo final de entrega da declaração. Nessa esteira, em relação ao atraso da entrega das DCTF's do 1.º e 2.º Semestres de 2007, o termo inicial para cômputo da decadência se conta no interregno entre 1.º/01/2008 e 1.º/01/2013; em relação ao atraso da entrega das DCTF's do 1.º e 2.º Semestres de 2008, o termo inicial é 1.º/01/2009 e o final 1.º/01/2014; em ambos os casos, não se verifica decadência, vez que o lançamento foi efetivado antes do termo *ad quem*, haja vista que concretizado em 31/03/2011.

Destarte, não há se falar em decadência, notadamente quando o lançamento ocorreu dentro do quinquênio legal, *ex vi* artigo 173, I, do CTN. Aliás, a Súmula CARF n.º 101 reza que: "*Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*"

Demais disto, pondero que o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4.º, do CTN (lançamento por homologação) é inadequado para o caso. Se a obrigação do sujeito passivo é de natureza instrumental, de fazer e de dar (preparar e entregar declaração), não há espaço para tratar de homologação de algum pagamento. Nos termos do que foi decidido pelo STJ, no Recurso Especial repetitivo n.º 973.733/SC, o regime jurídico aplicável é o previsto no art. 173, I, do CTN.

Destarte, rejeito a tese de decadência.

Quanto a obrigação de apresentar a declaração em comento a tempo e modo, não demonstrou a recorrente, de modo objetivo, fato impeditivo, modificativo ou extintivo do dever de cumprir a obrigação instrumental.

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 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 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 “*atos 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 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<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 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<sup>2</sup>:

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

---

*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, considerando os elementos dos autos, o controle de legalidade exercido não aponta quaisquer incorreções. A exigência se apresenta adequada.

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 alegação de que a DRJ não levou em consideração as condições pessoais do contribuinte, devendo prevalecer o princípio do não-confisco. 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

---

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

