



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10380.013708/00-11
SESSÃO DE : 12 de abril de 2005
ACÓRDÃO Nº : 303-31.945
RECURSO Nº : 128.209
RECORRENTE : COMERCIAL DE BEBIDAS OLIVEIRA MARTINS
LTDA.
RECORRIDA : DRF/FORTALEZA/CE

DCTF. LEGALIDADE. É cabível a aplicação da multa pelo atraso na entrega da DCTF à vista no disposto na legislação de regência. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A entidade “denúncia espontânea” não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais. Precedentes do STJ. RETROATIVIDADE BENIGNA. Em se tratando de penalidade, aplica-se o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inciso II, “c”).
RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário para manter a exigência da penalidade relativa à DCTF, vencidos os Conselheiros Marciel Eder Costa e Nilton Luiz Bartoli e, por unanimidade de votos, dar provimento para aplicar o princípio da retroatividade benigna. O Conselheiro Silvio Marcos Barcelos Fiúza declarou-se impedido.

Brasília-DF, em 12 de abril de 2005


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente e Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ZENALDO LOIBMAN, NANCI GAMA, SÉRGIO DE CASTRO NEVES e TARÁSIO CAMPELO BORGES. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional MARIA CECILIA BARBOSA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.209
ACÓRDÃO Nº : 303-31.945
RECORRENTE : COMERCIAL DE BEBIDAS OLIVEIRA MARTINS
LTDA.
RECORRIDA : DRF/FORTALEZA/CE
RELATORA : ANELISE DAUDT PRIETO

RELATÓRIO

Adoto o relatório da decisão singular, *verbis*:

“Contra o contribuinte acima identificado, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 05/07, no valor de R\$ 21.101,12, a título de **Multa Regulamentar pela Falta de Entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF**, no período compreendido entre julho de 1996 a dezembro de 1999.

A infração apurada pela fiscalização, relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 06, foi, em síntese:

001 - DEMAIS INFRAÇÕES - DCTF - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF

Em trabalho de verificações preliminares no contribuinte acima especificado, após verificar os valores das receitas lançadas em seu Livro Registro de Saídas (janeiro/96 a agosto/98), DOC. 01 (fls. 10/77), e Guias Informativas Mensais do ICMS - GIM obtidas junto à Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará - SEFAZ/CE (setembro/98 a julho/99), DOC. 02 (fls. 79/122), constatamos que o contribuinte deixou de apresentar as Declarações de Contribuições e Tributos Federais nos períodos abaixo discriminado, sendo cobrada a devida multa regulamentar, conforme planilha DOC. 03 (fls. 123).

Data	Valor Multa Regulamentar
10/08/2000	R\$ 21.101,12

Enquadramento Legal: Artigo 11, §§ 2º, 3º e 4º do Decreto-lei nº 1.968/82 com redação dada pelo Art. 10 do Decreto-lei 2.064/83; Art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84; Art. 11 do Decreto-lei nº 2.287/86; Arts. 5º e 6º do Decreto-lei nº 2.323/87; Art. 66 da Lei nº 7.799/89; Art. 3º, Inciso I da Lei nº 8.383/91; Art. 30 da Lei nº 9.249/95; e Portaria MF nº 118/84.

Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência em **22.08.2000**, fls. 124, apresentou o contribuinte, através de seu procurador (instrumento às fls. 147), impugnação em **20.09.2000**, fls. 129/146, alegando, em síntese:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.209
ACÓRDÃO N° : 303-31.945

Examinando o Auto de Infração, a Impugnante chegou a conclusão que ele é totalmente incabível, portanto, apresenta pelas razões que expõe, e no final requer, Impugnação Total, tempestivamente, conforme consta da Ciência aposta nos Autos em 22.08.2000, portanto, dentro dos 30 (trinta) dias regulamentares.

No intuito exclusivo de trazer à verdade dos fatos, é que se impõe expor para depois solicitar de V.Sas. o seguinte:

Nenhuma dúvida existe quanto ao comando imperativo do artigo 138 do CTN, segundo o qual a denúncia espontânea é excludente de responsabilidade.

Assim é que a empresa COMERCIAL DE BEBIDAS OLIVEIRA MARTINS LTDA., tentou por diversas vezes entregar **espontaneamente** a essa SRF as DCTF's **fora do prazo**, tendo sido taxativamente negado.

Ademais, a autuada recebeu Autos de Infração e diversas multas punitivas, portanto não se tem do que falar em multa acessória.

Do ponto de vista ético, a palavra multa vem do latim multa que significa pena pecuniária. "Multa é sanção legal desfavorável, consistente no pagamento de certa importância em dinheiro." (Dicionário Jurídico Brasileiro Aquaviva, pág. 966, Edição de Luxo, 1996, São Paulo), portanto, multar é condenar impondo sanção pecuniária.

É na ocorrência de uma infração que revele o descumprimento de um dever legal, que pressupõe-se a incidência de uma sanção. No que concerne a infração tributária, o usual é a incidência de sanção pecuniária, guardando na multa a sua principal tradução. Erige, portanto, a multa fiscal, de um ato ilícito praticado pelo contribuinte.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional exclui a responsabilidade do agente quando for denunciado espontaneamente a infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e do juro de mora.

Numa análise teleológica do artigo supra citado, deduz-se que o legislador quis excluir a imposição de qualquer penalidade em caso de denúncia espontânea seguido do cumprimento da obrigação, devendo ser cobrado apenas o valor atualizado do tributo acrescido ainda de juros de mora, se for o caso. Em sendo a multa uma sanção, condenação, penalidade, não pode ser aplicada em tal caso, sob pena de violação do que preceitua o artigo 138 do CTN.

Neste sentido foi o voto do Ministro Relator do Recurso Extraordinário nº 106.068/SP, julgado pela 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, quando foi

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.209
ACÓRDÃO N° : 303-31.945

afastada a pretensão do Município de São Paulo à multa de mora num recolhimento em atraso, mas espontâneo, de ISS, do qual destaca-se o seguinte trecho: "*Ora, a exoneração da responsabilidade pela infração e da conseqüente sanção, assegurada, amplamente, pelo art. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva da multa moratória, em atenção e prêmio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a sua situação irregular, para corrigi-la e purgá-la, com pagamento do tributo devido, juros de mora e correção monetária*".(Publicado no D.J.U. de 23/08/85, Ementário n° 1.388-2).

Também o Superior Tribunal de Justiça já esposou em acórdãos recentes, diversas ementas.

Finalmente e o mais importante no atual estágio administrativo do processo em referência, é que a própria CSRF e o 2° CC já decidiram sobre a inaplicabilidade de multa no caso específico ora em julgamento, conforme a seguir transcrevemos, dentre outros:

"DO n° 217 de 17.1 1.94 - Página 17.236 - Acórdão 201.69.211 - Sessão de 22.02.94 DCTF - DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS - Apresentação a destempo, mas espontânea. Inaplicável multa de ofício, nos termos do artigo n° 138 do Código Tributário Nacional. Recurso provido."

No mesmo sentido, repicou o Egrégio Conselho Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme acórdão transcrito "Ipse Litteris":

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA INDEVIDA

Acórdão CSRF/02-0.379

Processo n°: 11065.000531191-01

Recurso n°: RP/202-0.087

Matéria: DCTF

Recorrente: Fazenda Nacional

Recorrida: Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

Sujeito Passivo: Raquetas Sulina Ltda.

Sessão de: 24 de Novembro de 1992

Acórdão n° CSRF/02-0.379

Denúncia Espontânea de Infração - Multa de Mora - Inaplicabilidade - Denunciado espontaneamente ao Fisco o descumprimento de uma obrigação tributária acessória, descabe, nos termos do art. 138 do CTN, a exigência da multa de mora prevista na legislação tributária.

Recurso do procurador negado." (D.O.U. 1 de 16.7.97, p. 14997) - in Revista Dialética de Direito Tributário n° 24, pags. 207-208, Setembro/1997."

AND

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.209
ACÓRDÃO N° : 303-31.945

Finalmente, para que nenhuma dúvida venha a pairar sobre fatos como os aqui atribuídos indevidamente a empresa autuada, em função de multa por atraso na entrega de DCTF's, por não encontrar respaldo legal, basta que se transcreva o brilhante voto de decisão do Eminentíssimo Conselheiro Procurador LUIZ ROBERTO DOMINGO do Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, conforme a seguir:

*“MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES*

Acórdão : 202-11.675 Recurso : 106.805

*DCTF - ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÕES. DECLARAÇÃO DE VOTO
DO CONSELHEIRO LUIZ ROBERTO DOMINGO*

"Cumpre-me investigar, nesta demanda, qual o fundamento jurídico e as fontes formal e material da norma veiculada pela Instrução Normativa n° 129/86, com o fim de compulsar sua validade e eficácia no mundo do direito.

Para tanto cabe correlacionar a norma e o veículo introdutório com todo o sistema jurídico para verificar se dele faz parte e se foi introduzido segundo os princípios e regras estabelecidos pelo próprio sistema de direito positivo. Inicialmente é de se verificar a validade do veículo introdutório em relação à fonte formal, para depois atermo-nos ao conteúdo da norma em relação à fonte material.

Todo ato realizado segundo um determinado sistema de direito positivo, com o fim de nele se integrar, deve, obrigatoriamente, encontrar fundamento de validade em norma hierarquicamente superior e esta, por sua vez, também deve encontrar fundamento de validade em norma hierarquicamente superior e assim por diante até que se encontre o fundamento de validade na Constituição Federal.

Como bem nos ensina o cientista idealizador da "Teoria Pura do Direito", que promoveu o Direito de ramo das Ciências Sociais para uma Ciência própria, individualizada, de objeto caracterizado por um corte epistemológico inconfundível, a norma é o objeto do Direito que está organizado em um sistema piramidal cujo ápice é ocupado pela Constituição que emana sua validade e eficácia por todo o sistema.

Dáí porque entendo que, qualquer que seja a norma, deve-se confrontá-la com a Constituição Federal, pois não estando com ela compatível não estará compatível com o sistema.

No caso em pauta, no entanto, entendo que a análise da Instrução Normativa n° 129/86, que instituiu para o contribuinte o dever instrumental de informar à Receita Federal, por meio da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF as bases de cálculo e os valores devidos de cada tributo, mensalmente, prescinde de uma



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.209
ACÓRDÃO N° : 303-31.945

análise mais profunda chegando às vias da Constituição Federal, o que será feito tão-somente para alocar ao princípio constitucional norteador das condutas do Estado e do Contribuinte.

O Código Tributário Nacional está organizado de forma que os assuntos estão divididos e subdivididos em Livro, título, capítulo e seções, as quais contém os enunciados normativos, alocados em artigos. É evidente que a distribuição dos enunciados normativos de forma a estruturar o texto legislativo, pouco pode colaborar para a hermenêutica. Contudo podem demonstrar indicativamente quais as disposições inaplicáveis ao caso, seja por sua especificidade seja por sua referência.

Com efeito, o Título II trata da Obrigação Tributária e o art. 113, artigo que inaugura o Título estabelece que:

"Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória."

Este conceito legal, apesar de equiparar relações jurídicas distintas, uma obrigação de dar e outra obrigação de fazer, é um indicativo de que, para o tratamento legal dispensado à obrigação tributária, não é relevante a distinção se relação jurídica tributária, propriamente dita, ou se dever instrumental.

Para evitar descompassos na aplicação das normas jurídicas, a doutrina empreende boa parte de seu trabalho para definir e distinguir as relações jurídicas possíveis no âmbito do Direito Tributário. Todavia, para o caso em prática, não será necessário embrenhar no campo da ciência a fim de dirimi-lo.

Ao equiparar o tratamento das obrigações tributárias, o Código Tributário Nacional equipara, conseqüentemente, as responsabilidades tributárias relativas ao plexo de relações jurídicas no campo tributário, tomando-as equânimes. Se equânimes as responsabilidades, não se poderia classificar de forma diversa as infrações, restando à norma estabelecer a dosimetria da penalidade pertinente à teoria das penas.

Há uma íntima relação entre os elementos: obrigação, responsabilidade e infração, pois uma decorre da outra, e se considerada a obrigação tributária como principal e acessória, ambas estarão sujeitas ao mesmo regramento se o comando normativo for genérico.

Forçoso reconhecer, a partir dessa constatação, que a instituição de penalidades tributárias são destinatárias das obrigações tributárias oriundas de relação jurídica tributária de dar e de relação jurídica tributária de fazer, ou seja, de cunho patrimonial ou de cunho prestacional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.209
ACÓRDÃO N° : 303-31.945

A sanção tributária decorre da constatação da prática de um ilícito tributário, ou seja, é a prática de conduta diversa da deonticamente modalizada na hipótese de incidência normativa, fixada em lei. E o descumprimento de uma ordem de conduta imposta pela norma tributária.

Se assim, tendo o modal deôntico obrigatório determinado a entrega de coisa certa ou a realização de uma tarefa (obrigação de dar ou obrigação de fazer), o fato do descumprimento, de pronto, permite a aplicação da norma sancionatória.

Tratando-se de norma jurídica validamente integrada ao sistema de direito positivo (requisito formal), e tendo ela perfeita definição prévia em lei de forma a garantir a segurança do contribuinte de poder conhecer a consequência a que estará sujeito se pela prática de conduta diversa á determinada, a sanção deve ter sua consecução. Tal dever é garantia do Estado de Direito. Isto por que não só a preservação das garantias e direitos individuais promovem a sobrevivência do Estado de Direito, mas também a certeza de que, descumprida uma norma do sistema, este será implacável na aplicação da sanção. A sanção, portanto, constitui restrição de direito, sim, mas visa manter, a estrutura do sistema de direito positivo.

Neste contexto, insere-se a multa como sanção tributária de natureza pecuniária, tendo como espécies as denominadas multa moratória e a multa punitiva, sendo a primeira aplicada não a uma infração propriamente dita, mas sim por descumprimento temporal de simples dever formal/instrumental.

Segundo se verifica, a fonte formal da Instrução Normativa n° 129/86 é Portaria do Ministério da Fazenda que delegou ao Secretário da Receita Federal a competência para eliminar ou instituir obrigações acessórias. O Ministro da Fazenda foi autorizado a eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, por força do Decreto-lei n° 2.124/84.

O Decreto-lei n° 2.124/84 encontra fundamento de validade na Constituição Federal de 1967, alterada pela Emenda Constitucional n° 01/69, que, em seu art. 55, cria a competência para o Presidente da República editar Decretos-lei, em casos de urgências ou de interesse público relevante, em relação às matérias que disciplina, inclusive a tributária, mas não se refere à delegação de competência ao Ministério da Fazenda para criar obrigações, sejam tributárias.

É de se ressaltar que, ainda que o Decreto-lei tivesse a competência para delegar a função legiferante ao Delegado da Receita Federal pela Portaria MF n° 118/84, o que constitui a extrapolação da competência outorgada pelo Decreto-lei.

A antiga Constituição, no entanto, também privilegiava o princípio da legalidade e da vinculação dos atos administrativos á lei, o que de plano criaria um conflito entre a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.209
ACÓRDÃO Nº : 303-31.945

norma editada no Decreto-lei nº 2.124/84 e a Constituição Federal de 1967 (art. 153, § 211).

Em relação à fonte material, verifica-se que há na norma veiculada pelo Decreto-lei nº 2.124/84 uma nítida delegação de competência de legislar, para a criação de relações jurídicas de cunho obrigacional para o contribuinte em face do Fisco, o mesmo ocorrendo com a norma veiculada pela Portaria MF nº 118/84, o que afronta o Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional, recepcionado integralmente pela nova ordem constitucional, estabelece em seu art. 97 o seguinte:

"Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3 do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades." (grifes acrescentados ao original)

Ora, torna-se cristalino na norma complementar que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias aos seus dispositivos (dispositivos instituídos em lei) ou para outras infração na lei definidas.

Não resta dúvida que somente à lei é dada a autorização para criar deveres, direito, sendo que as obrigações acessórias não fogem à regra. Se o Código Tributário Nacional diz que a cominação de penalidade para as ações e omissões contrárias a seus dispositivos, a locução "a seus dispositivos" refere-se aos dispositivos legais, às ações e omissões estabelecidas em lei e não, como foi dito, às normas Complementares.

Aliás, a interpretação do art. 100 do Código Tributário Nacional vem sendo distorcida com o fim de dar legitimidade a atos da administração direta que não foram objeto da ação legiferante pelo Poder competente, ou seja, a hipótese de incidência contida no antecessor da norma veiculada por ato da administração não encontra fundamento de validade em normas hierarquicamente superior, e, por vezes, é proferida por autoridade que não tem competência para fazê-lo.

RECURSO Nº : 128.209
ACÓRDÃO Nº : 303-31.945

Prescreve o art. 100 do Código Tributário Nacional:

"Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

1 - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo." (grifes acrescentados ao original)

Como bem assevera o artigo retro mencionado, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são complementares às leis, devendo a elas a obediência e submissão. Incabível dar ao art. 100 do Código Tributário Nacional a conotação de que está aberta a possibilidade de um ato normativo vir a substituir a função da lei, ou por falha da lei cobrir sua lacuna ou vício

Os atos administrativos de caráter normativo são caracterizados como normativos pois introduzem normas atinentes ao modus operandi do exercício da função administrativa tributária e têm força para normatizar a conduta da própria administração, em face do contribuinte, e em relação às condutas do contribuinte, servem tão-somente, para explicitar o que já fora estabelecido em lei. É nesse contexto que os atos normativos cumprem sua função de complementaridade das leis.

Yoshiaki Ichihara (in Princípio da Legalidade Tributária, pág. 16) doutrina em relação às normas infralegais (que incluem as Instruções Normativas) o seguinte:

"São na maioria das vezes, normas impessoais e genéricas, mas que se situam abaixo da lei e do decreto. Não podem criar, alterar ou extinguir direitos, pois a função dos atos normativos dentro do sistema jurídico visa a boa execução das leis e dos regulamentos.

(...)

É possível concluir até pela redação do art. 100 do Código Tributário Nacional; os atos normativos não criam e nem inovam a ordem jurídica no sentido de criar obrigações ou deveres.

Assim, qualquer comportamento obrigatório contido no ato normativo decorre porque a lei atribuiu força e eficácia normativa, apenas detalhando situações previstas em lei.

A função dos atos normativos, seja qual for o rótulo utilizado, só possui eficácia normativa se retirar o conteúdo de validade da norma superior e exercer a função específica de completar o sistema jurídico, a fim de tornar a norma superior exequível e aplicável, preenchendo o mundo jurídico e a visão de completude do sistema."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.209
ACÓRDÃO N° : 303-31.945

Nesse diapasão é oportuno salientar que todo ato administrativo tem por requisito de validade cinco elementos: objeto lícito, motivação, finalidade, agente competente e forma prevista em lei.

Sob análise, percebo que a Instrução Normativa n° 124/84 cumpriu os desígnios orientadores da validade do ato relativamente aos três primeiros elementos, vez que a exigência de entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF com o fim de informar à Secretaria da Fazenda Nacional os montantes de tributos devidos e suas respectivas bases de cálculo é de materialidade lícita, motivada na necessidade de a Fazenda ter o controle dos fatos geradores que fazem surgir cada relação jurídica tributária entre o contribuinte e o Fisco, tendo por finalidade o controle do recolhimento dos respectivos tributos.

No que tange ao agente competente, no entanto, tal conformidade não se verifica, uma vez que o Secretário da Receita Federal, como visto, não tem a competência legiferante, exclusiva do Poder Legislativo para criar normas constituidoras de obrigações de caráter pessoal ao contribuinte, cuja cogência imposta pela cominação de penalidade.

Em relação à forma prevista em lei, entendida lei como normas no sentido lato, a instituição da obrigação de entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, por ser obrigação e, conseqüentemente, dever acometido ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, por instrução normativa não cumpre o requisito de validade do ato administrativo, uma vez que tal instituição é reservada à LEI.

A exigibilidade de veiculação por norma legal de ações ou omissões por parte de contribuinte e respectivas penalidades inerentes ao seu descumprimento é estabelecida pelo Código Tributário Nacional de forma insofismável.

Somente a Lei pode criar um vínculo relacional entre o Fisco e o contribuinte e a penalidade pelo descumprimento da obrigação fulcral desse vínculo. E tal poder da lei é indelegável, com o fim de que sejam garantidos o Estado de Direito Democrático e a Segurança Jurídica.

Ademais, a delegação de competência legiferante introduzida pelo Decreto-lei n° 2.124/84 não encontra supedâneo jurídico na nova ordem constitucional instaurada pela Constituição Federal de 1988, uma vez que o art. 25 estabelece o seguinte:

"Art. 25 - Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional especialmente no que tange:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.209
ACÓRDÃO N° : 303-31.945

a:

I - ação normativa;

II - alocação ou transferência de recursos de qualquer espécie." (grifes acrescidos ao Original)

Ora, a competência de legislar sobre matéria pertinente ao sistema tributário é do Congresso Nacional, como determina o art. 48 da Constituição Federal, sendo que a delegação outorgada pelo Decreto-lei n° 2.124/84, ato do Poder Executivo auto disciplinado, que ainda que pudesse ter validade na vigência da constituição anterior, perdeu sua vigência 180 dias após a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Tendo a norma que dispõe sobre a delegação de competência perdido sua vigência, a Instrução Normativa n° 124/86 ficou sem fonte material que a sustente e, conseqüentemente, também perdeu sua vigência em abril de 1989.

Analizada a norma instituidora da obrigação acessória tributária, entendo cabível apreciar a cominação da penalidade estabelecida no item 5.1 da Instrução Normativa n° 142/86, cujos argumentos acima despendidos são plenamente aplicáveis.

No Direito Tributário a sanção administrativa tributária tem a mesma conformação estrutural lógica da sanção do Direito Penal.

Em artigo publicado na RT-718/95, pg. 536/549, denominado "A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária, GERD W. ROTHMANN, eminente professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, destacou um capítulo sob a rubrica "Características das infrações em matéria tributária"; que merece transcrição aqui para servir de supedâneo ao argumento de que, a ausência de perfeita tipicidade na lei de conduta do contribuinte, implica a carência da ação fiscal:

"Tanto o crime fiscal como a mera infração administrativa se caracterizam pela antijuridicidade da conduta, pela tipicidade das respectivas figuras penais ou administrativas e pela culpabilidade (dolo ou culpa).

A antijuridicidade envolve a indagação pelo interesse ou bem jurídico protegido pelas normas penais e tributárias relativas ao ilícito fiscal.

(...)

A tipicidade é outro requisito do ilícito tributário penal e administrativo. O comportamento antijurídico deve ser definido por lei, penal ou tributária. Segundo RICARDO LOBO TORRES (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 1993, pg.

ADP

RECURSO N° : 128.209
ACÓRDÃO N° : 303-31.945

268), a tipicidade é a possibilidade de subsunção de uma conduta no tipo de ilícito definido na lei penal ou tributária.

(...)

Nisto reside a grande problemática do direito penal tributário: leis penais, freqüentemente mal redigidas, estabelecem tipos penais que precisam ser complementados por leis tributárias igualmente defeituosas, de difícil compreensão e sujeitas a constantes alterações."

Na mesma esteira doutrinária o BASILEU GARCIA (in "Instituições de Direito Penal", vol. I, tomo I, Id. Max Limonad, 4° ed. Pg. 195) ensina:

"No estado atual da elaboração jurídica e doutrinária, há pronunciada tendência a identificar, embora com algumas variantes, o delito como sendo a ação humana, anti-jurídica, típica, culpável e punível.

O comportamento delituoso do homem pode revelar-se por atividade positiva ou omissão. Para constituir delito, deverá ser ilícito, contrário ao direito, revestir-se de antijuricidade. Decorre a tipicidade da perfeita conformidade da conduta com a figura que a lei penal traça, sob a injunção do princípio nullum crimen, nulla poena sine lege. Só os fatos típicos, isto é, meticulosamente ajustados ao modelo legal, se incriminam."

O Direito Penal (e por conseguinte o Direito Tributário Penal) contém normas adstritas às normas constitucionais. Dessa sorte, está erigido sob a primazia do princípio da legalidade dos delitos e das penas, de sorte que a justiça penal contemporânea não concebe crime sem lei anterior que o determine, nem pena sem lei anterior que a estabeleça; daí a parêmia nullum crimen, nulla poena, sine praevia lege, erigida como máxima fundamental nascida da Revolução Francesa e vigorante cada vez mais fortemente até hoje (Cf. Basileu Garcia, op. Cit., pg. 19).

Na Constituição Federal há expressa disposição que repete a máxima retromencionada, em seu art. 5°, inciso XXXIX:

"Art. 5° ...

XXXIX - Não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal."

No âmbito tributário, a trilha é a mesma, estampada no Código Tributário Nacional, art. 97, o qual já tivemos oportunidade de citar no início deste voto.

Não há, aqui, como não se invocar teorias singelas sobre o trinômio que habilita considerar uma conduta como infratora às normas de natureza penal: o fato típico, a antijuridicidade e a culpabilidade, segundo conceitos extraídos da preleção de

RECURSO Nº : 128.209
ACÓRDÃO Nº : 303-31.945

DAMÁSIO E. DE JESUS (in Direito Penal, Vol. 1, Parte Geral, Ed. Saraiva, 17ª edição, pg. 136/137).

"O fato típico é o comportamento humano que provoca um resultado e que seja prevista na lei como infração; e ele é composto dos seguintes elementos: conduta humana dolosa ou culposa; resultado lesivo intencional; nexos de causalidade entre a conduta e o resultado; e enquadramento do fato material a uma norma penal e criminatória.

A antijuridicidade é a relação de contrariedade entre o fato típico e o ordenamento jurídico. A conduta descrita em norma penal incriminadora será ilícita ou antijurídica em face de está ligado o homem a um fato típico e antijurídico.

Dessa caracterização de tipicidade, de conduta e de efeitos é que nasce a punibilidade."

Tais elementos estavam ausentes no processo que cito, como também estão ausentes no caso presente. Daí não ser punível a conduta do agente.

Não será demais reproduzir mais uma vez a lição do já citado mestre de Direito Penal Damásio de Jesus, que ao estudar o FATO TÍPICO (obra citada - 1º volume - Parte Geral (Ed. Saraiva - 15ª Ed. - pág. 197) ensina:

"Por último, para que um fato seja típico, é necessário que os elementos acima expostos (comportamento humano, resultado" e nexos causal) sejam descritos como crime.

(...)

"Faltando um dos elementos do fato típico a conduta passa a constituir em indiferente penal. É um fato atípico."

(...)

"Foi Binding quem pela primeira vez usou a expressão 'lei em branco' para batizar aquelas leis penais que contêm a sanção juris determinada, porém, o preceito a que se liga essa consequência jurídica do crime não é formulado senão como proibição genérica, devendo ser complementado por lei (em sentido amplo)."

Nesta linha de raciocínio nos ensina CLEIDE PREVITALLI CAIS, in O Processo Tributário, assim preleciona o princípio constitucional da tipicidade:

"Segundo Alberto Xavier, "tributo, imposto, é pois o conceito que se encontra na base do processo de no tipificação no Direito Tributário, de tal modo que o tipo, como é de regra, representa necessariamente algo de mais concreto que o conceito, embora necessariamente mais abstrato do que o fato da vida."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.209
ACÓRDÃO Nº : 303-31.945

Vale dizer que cada tipo de exigência tributária deve apresentar todos os elementos que caracterizam sua abrangência. "No Direito Tributário a técnica da tipicidade atua não só sobre a hipótese da norma tributária material como também sobre o seu mandamento. Objeto da tipificação são, portanto, os fatos e os efeitos, as situações jurídicas iniciais e as situações jurídicas finais."

O princípio da tipicidade consagrado pelo art. 97 do CTN e decorrente da Constituição Federal, já que tributos somente podem ser instituídos, majorados e cobrados por meio da lei, aponta com clareza meridiano os limites da Administração neste campo, já que lhe é vedada toda e qualquer margem de discricionariedade." (Grifo nosso)

Como nos ensinou Cleide Previtalli Cais "... cada tipo de abrangência tributária deve apresentar todos os elementos que caracterizam sua abrangência...", já que "... lhe é vedada (a Administração) toda e qualquer espécie de discricionariedade."

Revela-se, assim, que tanto o poder para restringir a liberdade como para restringir o patrimônio devem obediência ao princípio da tipicidade, sendo que, não tendo sido a obrigação criada por regular instrumento normativo, não há que se exigir a penalidade, pois não cumpre os requisitos dos princípios da legalidade e da tipicidade.

Diante do exposto entendendo que a Instrução Normativa nº 124/86 não é veículo próprio a criar, alterar ou extinguir direitos, seja porque não encontra em lei seu fundamento de validade material, seja porque a delegação pela qual se origina é malversação da competência que pertine à Portaria nº 118/84 e ao Decreto-lei nº 2.124/84, ou seja porque inova o ordenamento extrapolando sua própria competência DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 7 de Dezembro de 1999

LUIZ ROBERTO DOMINGO" (Apenas o grifo é de nossa autoria)"

Fazendo nossos os sábios e magníficos argumentos ora transcritos, e por tudo o mais que em reproche ao auto de infração foi argüido, com certeza, não mais tem do que se falar nesse tipo de crédito tributário apurado contra a empresa COMERCIAL DE BEBIDAS OLIVEIRA MARTINS LTDA.

O PLEITO

Por todo o exposto, espera convicta a Autuada ter demonstrado inequivocamente, nesta peça, a total improcedência do Auto de Infração, objeto do processo em epígrafe, portanto, requer respeitosamente a V.Sa. após o julgamento de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.209
ACÓRDÃO Nº : 303-31.945

praxe, determinar a sua IMPROCEDÊNCIA, com a conseqüente exoneração integral do Contribuinte da respectiva exigência lançada, após determinar o seu encaminhamento para prosseguimento dos trâmites legais, conforme previsto na legislação do Processo Administrativo.”

O julgado *a quo* considerou o lançamento procedente e apresentou a seguinte ementa:

“Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: Multa pelo Atraso na Entrega da DCTF.

Verificado que o contribuinte não cumpriu a exigência de entregar a DCTF no prazo legal, cabível a imposição da penalidade.

Instituição de Obrigação Acessória Através de Normas Complementares.

A instituição de obrigação acessória não está adstrita ao princípio da estrita legalidade conforme se depreende da interpretação conjunta dos arts. 113 § 2º, 96 e 100, inciso I da Lei nº 5.172/66 (CTN)

Denúncia Espontânea.

Não se configura denúncia espontânea o cumprimento de obrigação acessória, após decorrido o prazo legal para seu adimplemento, sendo devida a multa indenizatória decorrente da impontualidade do contribuinte.

Inconstitucionalidade de Lei ou Ato Normativo.

O afastamento da aplicabilidade de lei ou ato normativo, pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária, está necessariamente condicionado à existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal declarando a sua inconstitucionalidade.”

Inconformada, a empresa apresentou, tempestivamente e acompanhado de garantia de instância, recurso a este Conselho, insistindo nas teses de que teria ocorrido denúncia espontânea e de que teria sido ferido o princípio da legalidade.

É o relatório.



RECURSO N° : 128.209
ACÓRDÃO N° : 303-31.945

VOTO

Entendo serem descabidos os argumentos relativos à ofensa do princípio da reserva legal, trazidos pela recorrente por meio da declaração de voto que transcreveu.

Em primeiro lugar, cabe avaliar o disposto no artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República promulgada em 5 de outubro de 1988, *verbis*:

“Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo **competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional**, especialmente no que tange a:

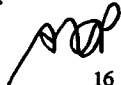
- I. ação normativa;
- II. alocação ou transferência de recursos de qualquer espécie.”

A questão que se coloca é: poderia o Secretário da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa SRF n° 129, de 19.11.86, instituir a obrigação acessória da entrega da DCTF, tendo em vista o disposto naquele artigo 25 do ADCT?

Vale lembrar que o art. 5° do Decreto-Lei n° 2.214/84 conferiu competência Ministro da Fazenda para “*eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal*”. A Portaria MF n° 118, de 28.06.84, delegou tal competência ao Secretário da Receita Federal.

Tais dispositivos teriam sido revogados, segundo o previsto no ADCT 25, a partir de 180 dias da promulgação da Constituição de 1988, isto é, em 06/04/1989?

Antes de mais nada, importa deixar bem claro que o dispositivo constitucional transitório veda a delegação de “competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional” no que tange a ação normativa. Então, a indagação pertinente é se a Carta Magna de 1988 assinalou ao Congresso Nacional a competência para instituir obrigações acessórias, como no caso da Declaração de Contribuições e Tributos Federais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.209
ACÓRDÃO N° : 303-31.945

A essa questão só cabe uma resposta: não.

O princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal refere-se à instituição ou majoração de tributos. O artigo 146, que traz as competências que seriam exclusivas da lei complementar, também não alude às obrigações acessórias. Ademais, não existe qualquer outro dispositivo prevendo que a instituição de obrigação acessória seria de competência do Congresso Nacional.

Portanto, não há que se falar em vedação à instituição da DCTF por Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal, em face do disposto no artigo 25 do ADCT.

Vale também enfatizar que a penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória de entregar a DCTF, está prevista em lei, como já assinalado, calcada no disposto no parágrafo § 3º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.214/84, *verbis*:

“Art. 5º – O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

§ 3º. Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os parágrafos 2º, 3º e 4º, do art. 11, do Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.”
(grifei)

O *caput* e os §§ 2º, 3º e 4º do art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065/83, estão assim redigidos:

“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 sobre a Renda que tenha retido.

(...)

§ 2º Será aplicada multa de valor equivalente ao de uma ORTN para cada grupo de 5 (cinco) informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas nos formulários entregues em cada período determinado.

RECURSO N° : 128.209
ACÓRDÃO N° : 303-31.945

§ 3º Se o formulário padronizado (§ 1º) for apresentado após o período determinado, será aplicada multa de 10 (dez) ORTN ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no parágrafo anterior.

§ 4º Apresentado o formulário, ou a informação, fora do prazo, mas antes de qualquer procedimento “ex officio”, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas serão reduzidas à metade.” (grifei)

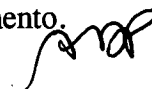
Aliás, no que concerne à legalidade da imposição, a jurisprudência, tanto do Segundo Conselho de Contribuintes, que detinha a competência para este julgamento no âmbito administrativo, quanto do Superior Tribunal de Justiça, à qual me filio, é no sentido de que não foi ferido o princípio da reserva legal. Nesse sentido, os votos do Eminentíssimo Ministro Garcia Vieira, nos julgamentos da Primeira Turma do STJ do RESP 374.533, de 27/08/2002, do RESP 357.001-RS, de 07/02/2002 e do RESP 308.234-RS, de 03/05/2001, dos quais se extrai, da ementa, o seguinte: “É cabível a aplicação de multa pelo atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais, a teor do disposto na legislação de regência. Precedentes jurisprudenciais.”

Ademais, não há que se falar também em denúncia espontânea. Tal entendimento é pacífico no do Superior Tribunal de Justiça, que entende não caber tal benefício quando se trata de DCTF, conforme se depreende dos julgamentos dos seguintes recursos, entre outros: RESP 357.001-RS, julgado em 07/02/2002; AGRESP 258.141-PR, DJ de 16/10/2000 e RESP 246.963-PR, DJ de 05/06/2000.

A motivação de tais decisões está muito bem explanada no voto do julgamento do Agravo Regimental no RESP-258.141-PR, em que a Primeira Turma confirmou a decisão monocrática do Eminentíssimo Ministro José Delgado, do qual extraio o seguinte excerto:

“Penso que a configuração da “denúncia espontânea” como consagrada no artigo 138 do CTN, não tem a elasticidade que lhe emprestou o v. Acórdão supradestacado, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais.

A extemporaneidade na entrega da declaração do tributo é considerada como sendo o descumprimento no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.209
ACÓRDÃO Nº : 303-31.945

A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador do mesmo.

A multa aplicada é em decorrência do poder de polícia exercido pela administração pelo não cumprimento de regra de conduta imposta a uma determinada categoria de contribuinte.”

O Relator remete-se, ainda, ao voto que proferiu no RESP 190.388-GO, publicado no DOU de 22/03/1999, onde se posiciona quanto à entrega da Declaração do Imposto de Renda fora do prazo fixado pela administração tributária e antes de iniciado qualquer procedimento administrativo tendente à verificação do ilícito e onde afirma que:

“A entrega extemporânea da Declaração do Imposto de Renda, como ressaltado pela recorrente, constitui infração formal, que não poder ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair a aplicação do invocado no art. 138 do CTN.

O precedente afigura-se perigoso, na medida que pode comprometer a própria administração fiscal do imposto em questão, ficando ao talante do contribuinte a fixação da época em que deverá entregar sua Declaração do Imposto de Renda, sem qualquer penalidade.”

Concluindo, cabe reproduzir o trecho da ementa do acórdão relativo ao AGRESP 248.151-PR, que bem ilustra a posição daquela Egrégia Corte quanto ao assunto em comento: “3. A entidade “denúncia espontânea” não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais.”

Finalmente, vale lembrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão CSRF/02-0.833, também já se posicionou no sentido de que não se aplica o artigo 138 do CTN no caso de obrigações acessórias, dando provimento a recurso da Fazenda Nacional, em decisão assim ementada:

“DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. É devida a multa pela omissão na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais. As responsabilidades acessórias autônomas, sem

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.209
ACÓRDÃO N° : 303-31.945

qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138 do CTN. Precedentes do STJ. Recurso a que se dá provimento.”

Por outro lado lembro que, de acordo com o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inciso II, “c”), deve ser observado, se resultar em benefício para a recorrente, o disposto na ressalva do art. 7º, parágrafo 4º, da IN SRF nº 255, de 11/12/2002¹, que prevê que nos casos de DCTF referentes até o terceiro trimestre de 2001 a multa será de R\$ 57,34 por mês-calendário ou fração, salvo quando da aplicação no disposto daquela IN resultar penalidade menos gravosa.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário apenas para que seja aplicado o princípio da retroatividade benigna.

Sala das Sessões, em 12 de abril de 2005.


ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora

¹ Dispositivo com amparo legal no art. 7º da Lei nº 10.426/2002.