



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	10580.007859/2005-32
Recurso n°	135.451 Voluntário
Matéria	DCTF
Acórdão n°	303-34.130
Sessão de	28 de fevereiro de 2007
Recorrente	MPC ENGENHARIA LTDA.
Recorrida	DRJ/SALVADOR/BA

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2001

Ementa: DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O instituto da denúncia espontânea não é aplicável às obrigações acessórias, que se tratam de atos formais criados para facilitar o cumprimento das obrigações principais.

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, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marciel Eder Costa e Nilton Luiz Bartoli, relator, que davam provimento. Designada para redigir o voto a Conselheira Nanci Gama.


ANELISE DAUDT PRIETO - Presidente


NANCI GAMA - Redatora Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Zenaldo Loibman, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Tarásio Campelo Borges e Sérgio de Castro Neves.

Relatório

Trata-se de impugnação a lançamento de ofício, formalizado no Auto de Infração de fls. 22, cuja exigência decorre da aplicação de multa por atraso na entrega de DCTF, referente ao 4º trimestre de 2001, cujo prazo final de entrega se deu em 15/02/2002, tendo o contribuinte apresentado-a em 24/04/2002.

Em suas razões (fls. 01/07) o contribuinte alega, em suma, que:

nos termos do artigo 113, do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente;

no intuito de regularizar seus débitos, inclusive os relativos às multas de ofício que se ataca, aderiu ao PAES, assumindo, acatando e, principalmente, obedecendo rigidamente a regularidade de suas obrigações, regularmente formalizada, mediante a quitação da primeira parcela, em 31/07/03, bem como, enviou sua declaração de parcelamento especial, em 31/10/03;

com o ingresso no PAES os débitos incluídos na declaração constituem confissão de dívida, de forma irretroatável e irrevogável e, as informações prestadas correspondem à expressão da verdade, nos termos do §2º, do artigo 1º, da Lei n.º 10.684/2003, c/c inciso I, §3º, do artigo 2º, da Portaria Conjunta PGFN/SRF n.º 1/2003 e, o §1º, do artigo 5º, do Decreto-lei n.º 2.124/84;

em virtude da denúncia espontânea por intermédio do PAES, restou elidida a responsabilidade pela infração formal de atraso na entrega da DCTF;

nos termos da Lei do PAES, a obrigação acessória consistia no cumprimento, pelo contribuinte, de consolidação de seus débitos, constituídos ou não, e declaração perante a SRF, no formulário denominado "Declaração de Parcelamento Especial - PAES", formalizando sua opção com o pagamento da 1ª parcela, o que fora cumprido, conforme DARF em anexo;

não pode ser penalizado, eis que cumpriu em duplicidade uma mesma obrigação acessória, confessando os débitos tanto na Declaração do PAES, entregue em 31/10/03, quanto na DCTF, entregue em 24/04/2002.

Requer pelo cancelamento da autuação por entender que a obrigação acessória restou cumprida quando na entrega da Declaração do PAES.

Instruem sua impugnação os documentos de fls. 08/47, dentre os quais o Recibo de Entrega e a Declaração do PAES.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA foi proferida decisão pela procedência do lançamento (fls. 61/63), nos termos da seguinte ementa:

"Assunto: Obrigações Acessórias



Ano-calendário: 2001

Ementa: MULTA POR ATRASO NA ENTREGA.

A apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF pelas pessoas jurídicas obrigadas, quando intempestiva, enseja a aplicação da multa por atraso na entrega.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pela denúncia espontânea, prevista no art. 138, do CTN.

Lançamento Procedente.”

Em tempestivo Recurso Voluntário (fls. 67/87) o contribuinte reitera os argumentos de sua peça impugnatória, aduzindo, ainda, que:

não houve manifestação na decisão recorrida quanto às conseqüências da adesão ao PAES – Parcelamento Especial aprovado pela Lei n.º 10.684/2003 -, e do efetivo cumprimento das obrigações previstas na lei que o instituiu, sobretudo a de declarar os débitos por meio da “Declaração de Parcelamento Especial”;

a Lei do Parcelamento Especial lhe é mais benigna e veio estabelecer nova obrigação acessória àqueles optantes pelo parcelamento, que é a de informar ao Fisco os tributos devidos por meio da Declaração do PAES, com o mesmo intuito da antiga obrigação acessória instituída pela IN 255/02;

tendo optado pelo PAES e, concomitantemente, seguido fielmente ao cumprimento da nova obrigação acessória instituída, faz-se imperioso que os efeitos desta nova lei – 10.684/03, retroajam para lhe beneficiar, de maneira a desconsiderar os efeitos da anterior instrução e suas exigências, visto que optou pelo adimplemento da nova obrigação acessória, de mesma natureza, todavia, inclusa num bojo de determinações legais mais favoráveis para o cumprimento da obrigação principal;

como uma nova lei, que instituiu obrigação acessória de mesma natureza, mas sem prescrever penalidade pelo atraso no cumprimento, a não ser a própria perda do prazo para formalização do pedido do PAES, esta deve prevalecer, retroagindo, nos termos do artigo 106, do CTN;

salienta a superioridade hierárquica da Lei do PAES – 10.684/03 – frente a uma Instrução Normativa, a de n.º. 255/02, sobre DCTF, de maneira que havendo conflito entre elas, prevalece a primeira, tornando sem efeito as disposições a respeito da obrigação acessória de entrega de declaração contidas na norma inferior, inclusive a aplicação de penalidade, uma vez que a Lei desconhece tal penalidade;

a própria instituição e a obrigatoriedade da apresentação da Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, através de Instrução Normativa, não encontra amparo no ordenamento jurídico

constitucional, posto que por se tratar de uma obrigação de fazer/cumprir, deveria ser prevista em lei;

além da instituição e obrigatoriedade de apresentação da DCTF por meio de uma Instrução Normativa, se está diante de mais uma "anomalia jurídica", que é a imposição de multa no próprio texto da IN, conforme se verifica no artigo 7º, incisos I e II, da Instrução Normativa n.º 255/02;

é infundada a afirmação expressa na decisão de que as autoridades administrativas não podem deixar de observar o cumprimento de multa por atraso na entrega de DCTF, prevista na legislação tributária, uma vez que, ao contrário, as autoridades devem deixar de observar o seu cumprimento, já que não encontram validade perante o ordenamento jurídico-tributário, ante o fato de que qualquer tipo de sanção pecuniária concernente a não entrega da DCTF, ou ainda, o atraso na entrega, só pode ser prevista em lei, conforme estabelece o artigo 113, §3º, c/c o artigo 97, inciso V, do CTN;

ao ingressar no PAES confessou sua dívida, com a inclusão de seus débitos na declaração, o que não foi impulsionado por qualquer ato ou procedimento administrativo, ou medida de fiscalização, de maneira que se caracterizou a denúncia espontânea, restando elidida a responsabilidade pela infração formal de atraso na entrega da DCTF;

o artigo 138 do CTN não faz distinção entre multa moratória e multa punitiva, nem a infrações de natureza substancial ou formal, aplicando-se o instituto da denúncia espontânea e seus benefícios a qualquer espécie de multa;

a denúncia espontânea se aplica tanto a infrações à obrigação principal, como à obrigação acessória.

Pelos argumentos expostos, requer o contribuinte pela desconstituição do Auto de Infração, com a reforma da decisão recorrida.

Em garantia ao seguimento do Recurso Voluntário apresenta arrolamento de bens, documentos de fls. 88/90, 113 e 115.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até a página 116.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF n.º 314, de 25/08/99.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

Por conter matéria deste E. Conselho, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, por tempestivo e devidamente garantido.

Ultrapassadas as análises dos requisitos de admissibilidade, passemos à análise da lide.

Da análise do mérito, 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 a esta, que, 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.

Daí 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.º 129, de 19.11.1986, 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, a partir de 1º de janeiro de 1987, prescinde de uma 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 contêm 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, tornando-as equânimes. Se equânimes as responsabilidades, não se poderia classificar de forma diversa as infrações, restando à norma estabelecer a dosimetria da penalidade atinente 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.

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. É o descumprimento de uma ordem de conduta imposta pela norma tributária.

Se assim, tendo o modal deontico 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 conseqüência a que estará sujeito se pela prática de conduta diversa à determinada, a sanção deve ter sua consecução. Tal dever é garantia do Estado de Direito. Isto porque, não só a preservação das garantias e direitos individuais promove 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 viva a estrutura do sistema de direito positivo.

Segundo se verifica, a fonte formal da Instrução Normativa n.º 129, de 19.11.1986, posteriormente alterada pela Instrução Normativa n.º 73, de 19.12.1996, é a Portaria do Ministério da Fazenda n.º 118, de 28.06.1984 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.º 2.124, de 13.06.1984.

O Decreto-Lei n.º 2.124 de 13.06.1984, encontra fundamento de validade na Constituição Federal de 1967, alterada pela Emenda Constitucional n.º 01/69, que em seu art. 55, cria a competência para o Presidente da República editar Decretos-Leis, em casos de

urgência 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 ou, não.

A antiga Constituição, no entanto, também privilegiava o princípio da legalidade e da vinculação dos atos administrativos à lei, o que de plano criaria um conflito entre a norma editada no Decreto-Lei n.º 2.124 de 13.06.1984 e a Constituição Federal de 1967 (art. 153, § 2º).

Em relação à fonte material, verifica-se que há na norma veiculada pelo Decreto-Lei n.º 2.124 de 13.06.1984, uma nítida delegação de competência de legislar, para a criação de relações jurídicas de cunho obrigacional para o contribuinte em face do Fisco.

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;

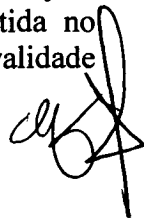
V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.” (grifos acrescidos ao original)

Ora, torna-se cristalina 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 infrações na lei definidas.

Não resta dúvida que somente à lei é dada autorização para criar deveres, direitos, 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.

Prescreve o art. 100 do Código Tributário Nacional

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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." (grifos acrescentados ao original)

Como bem assevera o artigo retro mencionado, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são complementares às leis, devendo a elas 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.

Atos administrativos de caráter normativo são assim caracterizados por introduzirem normas atinentes ao "modus operandi" do exercício da função administrativa tributária, tendo 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 executável e aplicável, preenchendo o mundo jurídico e a visão de completude do sistema."

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.º 129, de 19.11.1986 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 pela 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.

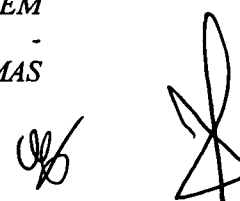
No que tange ao agente competente, no entanto, tal conformidade não se verifica, uma vez que o Secretário da Receita Federal, como visto, não tem a competência legislante, privativa do Poder Legislativo, para criar normas constituidoras de obrigações de caráter pessoal ao contribuinte, cuja cogência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

É de se ressaltar que, ainda que se admitisse que o Decreto-Lei n.º 2.124, de 13.06.1984, fosse o veículo introdutório para outorgar competência ao Ministério da Fazenda para que criasse deveres instrumentais, o Decreto-lei não poderia autorizar ao Ministério da Fazenda a delegar tal competência, como na realidade não o fez, tendo em vista o princípio da indelegabilidade da competência tributária (art. 7º do Código Tributário Nacional) e até mesmo o princípio da indelegabilidade dos poderes (art. 2º da CF/88).

Ora, se o Ministério da Fazenda não tinha a competência para delegar a competência que recebera com exclusividade do Decreto-Lei n.º 2.124 de 13.06.1984, a Portaria MF nº118, de 28.06.1984, extravasou os limites do poder outorgados pelo Decreto-Lei.

Registre-se, nesta senda, o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a impossibilidade de delegação de poderes ("*ubi eadem legis ratio, ibi dispositio*"):

"E M E N T A: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ESTADUAL QUE OUTORGA AO PODER EXECUTIVO A PRERROGATIVA DE DISPOR, NORMATIVAMENTE, SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA - DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA - MATÉRIA DE DIREITO ESTRITO - POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES - PRINCÍPIO DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI EM SENTIDO FORMAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - CONVENIÊNCIA DA SUSPENSÃO DE EFICÁCIA DAS NORMAS LEGAIS IMPUGNADAS - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.



- *A essência do direito tributário - respeitados os postulados fixados pela própria Constituição - reside na integral submissão do poder estatal a "rule of law". A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da Republica, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributaria. Considerações em torno das dimensões em que se projeta o principio da reserva constitucional de lei.*

- *A nova Constituição da Republica revelou-se extremamente fiel ao postulado da separação de poderes, disciplinando, mediante regime de direito estrito, a possibilidade, sempre excepcional, de o Parlamento proceder a delegação legislativa externa em favor do Poder Executivo. A delegação legislativa externa, nos casos em que se apresente possível, só pode ser veiculada mediante resolução, que constitui o meio formalmente idóneo para consubstanciar, em nosso sistema constitucional, o ato de outorga parlamentar de funções normativas ao Poder Executivo. A resolução não pode ser validamente substituída, em tema de delegação legislativa, por lei comum, cujo processo de formação não se ajusta a disciplina ritual fixada pelo art. 68 da Constituição. A vontade do legislador, que substitui arbitrariamente a lei delegada pela figura da lei ordinária, objetivando, com esse procedimento, transferir ao Poder Executivo o exercício de competência normativa primaria, revela-se irrita e desvestida de qualquer eficácia jurídica no plano constitucional. O Executivo não pode, fundando-se em mera permissão legislativa constante de lei comum, valer-se do regulamento delegado ou autorizado como sucedâneo da lei delegada para o efeito de disciplinar, normativamente, temas sujeitos a reserva constitucional de lei.*

- *Não basta, para que se legitime a atividade estatal, que o Poder Publico tenha promulgado um ato legislativo. Impõe-se, antes de mais nada, que o legislador, abstando-se de agir ultra vires, não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-normativa. Isso significa dizer que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado - como o Poder Executivo - produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar." (ADIMC n.º 1296/PE in DJ 10.08.1995, pp. 23554 EMENTA VOL - 01795-01 pp. - 00027)*

Hans Kelsen, idealizador do Direito como Ciência, estatui em seu trabalho lapidar (*Teoria Pura do Direito*, tradução João Baptista Machado, 5ª edição, São Paulo, Malheiros) que:

"Dizer que uma norma que se refere à conduta de um individuo "vale" (é vigente)", significa que ela é vinculativa, que o individuo se deve conduzir do modo prescrito pela norma."... "O fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma. Uma norma que representa o fundamento de validade de outra norma é figurativamente designada como norma superior, por confronto com uma norma que é, em relação a ela, a norma inferior."

“... Mas a indagação do fundamento de validade de uma norma não pode, tal como a investigação da causa de um determinado efeito, perder-se no interminável. Tem de terminar numa norma que se pressupõe como a última e mais elevada. Como norma mais elevada, ela tem de ser pressuposto, visto que não pode ser posta por uma autoridade, cuja competência teria de se fundar numa norma ainda mais elevada. A sua validade já não pode ser derivada de uma norma mais elevada, o fundamento da sua validade já não pode ser posto em questão. Uma tal norma, pressuposta como a mais elevada, será aqui designada como norma fundamental (Grundnorm).”

Ensina Kelsen que toda ordem jurídica é constituída por um conjunto escalonado de normas, todas carregadas de conteúdo que regem as condutas humanas e as relações sociais, que se associam mediante vínculos (i) horizontais, pela coordenação entre as normas; e, (ii) verticais pela supremacia e subordinação.

Segundo Kelsen, em relação aos vínculos verticais, a relação de validade de uma norma não pode ser aferida a partir de elementos do fato. Norma (ideal) e fato (real) pertencem a mundos diferentes e, portanto a norma deve buscar fundamento de validade no próprio sistema, segundo os critérios de hierarquia, próprios do sistema.

Os elementos se relacionam verticalmente segundo a regra básica, interna ao próprio sistema, de que as normas de menor hierarquia buscam fundamento de validade em normas de hierarquia superior, assim, até alcançar-se o nível hierárquico Constitucional que inaugura o sistema.

Ora, se toda norma deve encontrar fundamento de validade nas normas hierarquicamente superiores, onde estaria o fundamento de validade da Portaria MF 118, de 28.06.1984, se o Decreto-Lei n.º 2.124, de 1.06.1984, não lhe outorgou competência para delegação?

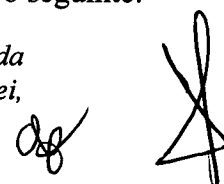
Em relação à forma prevista em lei, entendida lei como normas no sentido lato, a instituição da obrigação de entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, por ser obrigação e, conseqüentemente, dever acometido ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, por instrução normativa, 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.º 2.124 de 13.06.1984, 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 atribuem 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.

(grifos 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.º 2.124 de 13.06.1984, 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.º 129 de 19.11.1986, ficou sem fonte material que a sustente e, conseqüentemente, também perdeu sua vigência em abril de 1989.

Analisada a norma instituidora da obrigação acessória tributária, entendo cabível apreciar a cominação da penalidade estabelecida no próprio texto da Instrução Normativa n.º 129 de 19.11.1986, Anexo II - 1.1, (e posteriormente, na Instrução Normativa n.º 73, de 19.12.1996, que alterou a IN n.º 129 de 19.11.1986), 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 e se assim o ato ilícito antijurídico deve ter a cominação de penalidade específica.

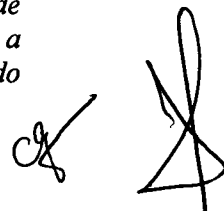
Em artigo publicado na RT-718/95, pg. 536/549, denominado "A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária, GERD W. ROTHMANN, eminente professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, destacou um capítulo sob a rubrica "Características das infrações em matéria tributária", 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. 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, Ed. Max Limonad, 4ª edição, 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, meticolosamente 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 retro mencionada, em seu art. 5º, inciso XXXIX:


"Art. 5º ...

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 antijuricidade e a culpabilidade, segundo conceitos extraídos da preleção de 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; nexó de causalidade entre a conduta e o resultado; e enquadramento do fato material a uma norma penal incriminatória.

do 

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 estar 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 nexa 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 sanctio 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 PREVITALI 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 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." 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 Previtali Cais "... cada tipo de abrangência tributária deve apresentar todos os elementos que caracterizam sua abrangência... ", já que "... lhe é vedada (á Administração) toda e qualquer espécie de discricionariedade."

uf

Revela-se, assim, que tanto o poder para restringir a liberdade como para restringir o património devem obediência ao princípio da tipicidade, pois é a confirmação do princípio do devido processo legal a confrontação específica do fato à norma.

Diante do exposto, entendo que a Instrução Normativa n.º 129 de 19.11.1986, 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 ao Decreto-Lei, ou seja, porque inova o ordenamento extrapolando sua própria competência.

Por oportuno, cumpre transcrever o entendimento de Tribunais Regionais Federais, acerca da imposição de multa, através de Instrução Normativa:

Tribunal Regional Federal da 1ª Região

Apelação cível n.º 1999.01.00.032761 – 2/MG

“TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS – DCTF. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA 129/86.

1 – Somente a lei pode criar obrigação tributária.

2 – A obrigação tributária acessória, consubstanciada em aplicação de multa àquele que não apresentar a DCTF, por intermédio de instrução normativa, é ilegal. Precedentes da Corte.

3 – Apelação a que se dá provimento.”

Tribunal Regional Federal da 5ª Região

Apelação em Mandado de Segurança n.º 96.05.21319-2/AL

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS (DCTF). INSTRUÇÃO NORMATIVA 129/86. ILEGALIDADE. PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL.

- A criação de obrigação tributária deve ser antecedida por lei ordinária, constituindo ilegalidade sua instituição via instrução normativa.

- Apelação e remessa oficial tida como interpostas improvidas”

Tais precedentes apenas ratificaram vetusta jurisprudência, **inaugurada pela atual Ministra Eliana Calmon, do Superior Tribunal de Justiça**, quando ainda juíza do Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

“TRIBUTÁRIO – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS: DCTF – INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 129/86 – ILEGALIDADE



1.É ilegal a criação de obrigação tributária acessória, cujo descumprimento importa em pena pecuniária via Instrução Normativa, emanada de autoridade incompetente.

2.Desatendimento do princípio de reserva legal, sendo indelegável a matéria de competência do Congresso Nacional.

3.Recurso voluntário e remessa oficial improvidos. ("apelação cível n. 95.01.18755-1/BA

No mesmo sentido, ainda:

"(...) DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA - DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO E TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF - INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº. 129/86 - SRF - PORTARIA Nº. 118/84 - MF - OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - (...).

Ofende o princípio da legalidade a instituição de obrigação tributária acessória mediante Instrução Normativa, por delegação do Secretário da Receita Federal, através da Portaria nº. 118/84, baixada pelo Ministério da fazenda. Precedentes: AC 95.01.18755-1/BA, Relª Juíza Eliana Calmon DJU/II de 09.10.95, p. 68250; REO 94.01.24826-5/BA, Relª Juíza Eliana Calmon, DJU/II de 06.10.94, p. 56075. III.

Apelação improvida. Remessa oficial julgada prejudicada. "(Apelação Cível n.º 123.128-3 – BA)

Finalmente, a edição da Lei 10.426 de 25.04.2002 (conversão da Medida Provisória n.º. 16 de 27.12.2001) somente veio a corroborar tudo o quanto até aqui demonstrado.

Com efeito, a adoção de Medida Provisória, posteriormente convertida em lei, determinando sanções para a não apresentação, pelo sujeito passivo, da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), atesta cabalmente a inexistência de legislação válida até aquele momento, uma vez que não haveria lógica em se editar norma, de caráter extraordinário, que simplesmente repetisse a legislação já em vigor.

Ora, ao adotar Medida Provisória, o Poder Executivo Federal reconheceu a necessidade de disciplinar a instituição de deveres instrumentais e penalidades para seu descumprimento, que até então não se encontrava (validamente) regulada pelo direito pátrio.

Conclui-se, portanto, que antes da entrada em vigor da MP 16 de 27.12.2001 não havia disciplina válida ou vigente no sistema tributário nacional para o cumprimento do dever acessório de entrega de DCTF, e, conseqüentemente, para cominar sanções para sua não apresentação.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 2007


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator



Voto Vencedor

O Recurso Voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Trata o presente processo da aplicação de multa pelo atraso na entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF referente ao quarto trimestre de 2001, tendo o Contribuinte, espontaneamente, cumprido essa obrigação, ainda que fora do prazo, o que, a seu ver, nos termos do art. 138 do CTN, afasta a imposição de multa por parte da Fiscalização.

Com efeito, é pacífico, tanto na esfera judicial quanto administrativa, o entendimento de que o referido dispositivo do Código Tributário Nacional não se aplica às obrigações tributárias acessórias, tal qual a entrega da DCTF.

É nesse sentido que o Superior Tribunal de Justiça vem decidindo e também este Terceiro Conselho de Contribuintes, do qual esta Relatora faz parte. A referendar o que ora se afirma, transcrevem-se as seguintes ementas:

“TRIBUTÁRIO. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. É assente no STJ que 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 – DCTF. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas

pelo art. 138, do CTN.

2. É cabível a aplicação de multa pelo atraso ou falta de apresentação da DCTF, uma vez que se trata de obrigação acessória autônoma, sem qualquer laço com os efeitos de possível fato gerador de tributo, exercendo a Administração Pública, nesses casos, o poder de polícia que lhe é atribuído.

3. A entrega da DCTF fora do prazo previsto em lei constitui infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária. Do contrário, estar-se-ia admitindo e incentivando o não-pagamento de tributos no prazo determinado, já que ausente qualquer punição pecuniária para o contribuinte faltoso

4. Agravo regimental desprovido”.

(STJ, 1ª Turma, AGA 490441 / PR, DJ de 21/06/2004 - grifou-se)



*“OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DECLARAÇÃO DE
CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS – DCTF. MULTA POR
ATRASO NA ENTREGA.*

A cobrança de multa por atraso na entrega de DCTF tem previsão legal e deve ser efetuada pelo Fisco, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea não é aplicável às obrigações acessórias, que tratam-se de atos formais criados para facilitar o cumprimento das obrigações principais, embora sem relação direta com a ocorrência do fato gerador. Nos termos do art. 113 do CTN, o simples fato da inobservância da obrigação acessória converte-a em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária.

NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.”

(Terceiro Conselho de Contribuintes, Segunda Câmara, Recurso Voluntário 124.843, Sessão de 16/10/2003 - grifou-se)

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, pelas razões acima expostas.

É como voto.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 2007



NANCI GAMA – Redatora Designada

