



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10930.002233/00-19
SESSÃO DE : 22 de outubro de 2004
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531
RECURSO Nº : 127.177
RECORRENTE : MONTE SINAI S/C LTDA.
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR

DCTF. LEGALIDADE. A aplicação da multa pela falta de apresentação da DCTF tem fundamento e suficiência legal no art. 11 do Decreto-lei nº 1.968/82, com a redação que lhe foi dada pelo art. 10 do Decreto-lei nº 2.065/83, e no art. 5º, § 3º, do Decreto-lei nº 2.124/84.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS. 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.

Recurso Voluntário improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros, Luiz Roberto Domingo, relator e Carlos Henrique Klaser Filho. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Atalina Rodrigues Alves.

Brasília-DF, em 22 de outubro de 2004


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
Presidente


ATALINA RODRIGUES ALVES
Relatora Designada

16 SET 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO, JOSÉ LENCE CARLUCI, JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI e VALMAR FONSÊCA DE MENEZES.

RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531
RECORRENTE : MONTE SINAI S/C. LTDA.
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR
RELATOR(A) : LUIZ ROBERTO DOMINGO
RELTORA DESIG. : ATALINA RODRIGUES ALVES

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra decisão prolatada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, que julgou procedente o lançamento de multa por apresentação de DCTF fora do prazo fixado, com nos fundamentos consubstanciados na seguinte ementa:

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 03/02/1999

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. LOCAL DE LAVRATURA.

Se a autoridade competente dispuser de todos os elementos necessários, pode lavrar o auto de infração na repartição fiscal, uma vez que, por "local da verificação", referido pela legislação do processo administrativo fiscal, entende-se aquele em que a falta foi constatada, não sendo necessariamente aquele em que a mesma ocorreu.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

A contribuinte que, obrigada à entrega da DCTF, a apresenta fora do prazo legal, mesmo que espontaneamente, se sujeita à multa estabelecida na legislação, tendo em vista o descumprimento de obrigação acessória com prazo fixado em lei para todos os contribuintes.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão em 09/10/02, todavia inconformado, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 37/51 em 08/11/02, apresentando prova do arrolamento de bens (fls. 52), repisando as alegações trazidas na impugnação e alegando em síntese que:

- a) a entrega da DCTF, ainda que fora do prazo, porém, antes de qualquer procedimento fiscal, caracteriza o instituto da denúncia espontânea, estando, assim, afastada qualquer imposição de penalidade, nos termos do art. 138 do CTN;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531

- b) o Conselho de Contribuintes e o TRF da 4ª Região têm decidido, em casos análogos, reiteradamente, pela improcedência de imposição de multa pela entrega em atraso da DCTF;
- c) a competência outorgada ao Ministro da Fazenda pelo Decreto-lei 2.124, foi outorgada, por Portaria do Ministro, ao Secretário da Receita Federal que instituiu as Instruções Normativas SRF nºs 129/86, 73/96 e 126/98, nas quais especificou que a falta da entrega da declaração ou a sua entrega em atraso, sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento da multa correspondente a R\$ 57,34 por mês calendário ou fração de atraso e multa de R\$ 5,73, para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas;
- d) a partir da interpretação do art. 25 do ADCT, o Decreto-lei nº 2.124/84 está revogado, uma vez que o caput daquele dispositivo, disciplinou a revogação, a partir de 180 dias da promulgação da CF/88, dos dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo, competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que diz respeito à ação normativa e alocação ou transferência de recursos de qualquer natureza;
- e) diante da revogação do Decreto-lei nº 2.124/84, forçoso concluir que a Portaria MF nº 118/84, editada sob o fundamento, já não possuía validade jurídica na época da publicação da IN SRF nº 126/98, razão pela qual, totalmente indevida a cobrança de multa pelo atraso na entrega da DCTF, haja vista que o Secretário da Receita Federal não mais poderia exercer a competência que lhe foi delegada com fundamento no Decreto-lei nº 2.214/84, após transcorrido o prazo de 180 dias, previsto no caput do art. 25 do ADCT.

No pedido, a Recorrente requer o integral provimento do presente recurso, para julgar totalmente nulo, improcedente e insubsistente o auto de infração em comento.

É o relatório.



RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531

VOTO VENCEDOR

Conforme consta no Auto de Infração de fl. 05, a exigência da multa decorre da apresentação da DCTF correspondente ao 4º trimestre de ano-calendário de 1998 em 24/02/2000, fora do prazo limite estabelecido na legislação, previsto para 03/02/1999. Tendo sido o lançamento julgado procedente em 1ª instância, a contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 37/51, no qual sustenta, em apertada síntese, que:

- a entrega da DCTF fora do prazo, mas antes de qualquer procedimento fiscal caracteriza denúncia espontânea, o que afasta qualquer imposição de penalidade, nos termos do art. 138 do CTN, conforme reiteradas decisões do Conselho de Contribuintes e do TRF da 4ª Região;
- O art. 5º do Decreto-Lei nº 2.214/84 conferiu competência ao Ministro da Fazenda para “eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal”; a Portaria MF no 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.
- diante da revogação do Decreto-lei nº 2.124/84, a Portaria MF nº 118/84, já não possuía validade jurídica na época da publicação da IN SRF nº 126/98, sendo indevida a cobrança de multa pelo atraso na entrega da DCTF.

Com relação à alegação da contribuinte de que a apresentação da DCTF fora do prazo, porém antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, caracteriza “denúncia espontânea”, cabe esclarecer que as decisões predominantes do Conselho de Contribuintes caminham no sentido contrário, indo ao encontro do entendimento do STJ que ao apreciar a matéria no RE nº 246.963/PR-(2000/0008650-9) prolatou acórdão, cuja ementa transcrevemos, *in verbis*:

“EMENTA. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS – DCTF.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531

1. *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.*
2. *As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. (...)"*

✓ .., haja vista que o Secretário da Receita Federal não mais poderia exercer a competência que lhe foi delegada com fundamento no Decreto-lei nº 2.214/84, após transcorrido o prazo de 180 dias, previsto no caput do art. 25 do ADCT.

✓ diante da revogação do Decreto-lei nº 2.124/84, a Portaria MF nº 118/84, já não possuía validade jurídica na época da publicação da IN SRF nº 126/98, sendo indevida a cobrança de multa pelo atraso na entrega da DCTF

Discordo, também, no tocante à alegação da contribuinte de que, com a revogação do Decreto-lei nº 2.124/84, a Portaria MF nº 118/84 já não possuía validade jurídica na época da publicação da IN SRF nº 126/98. Em contraposição à tese da contribuinte, adoto o bem fundamentado voto da Ilustre Conselheira Anelise Daudt Prieto, que transcrevo a seguir:

"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 nº 129, de 19.11.86, instituir

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531

a obrigação acessória da entrega da DCTF, tendo em vista o disposto naquele artigo 25 do ADCT?

Vale lembrar que o art. 5º do Decreto-Lei nº 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 nº 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.

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.

RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531

(...)

§ 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.

§ 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.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531

Em vista da adoção do voto acima transcrito, com o qual concordo plenamente, entendo descabida a alegação de ilegalidade da exigência da penalidade pecuniária objeto de lide, expendida pela recorrente.

Em face do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões, em 22 de outubro de 2004



ATALINA RODRIGUES ALVES – Relatora Designada

RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531

VOTOVENCIDO

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, por atender aos requisitos regulamentares de admissão e por conter matéria de competência deste Conselho.

Ainda que tenha a convicção de que a entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscal tendente a exigir do contribuinte o cumprimento de obrigação acessória, configure a exclusão da responsabilidade pela multa na forma do art. 138 do Código Tributário Nacional, cumpre-me investigar, nesta demanda, qual o fundamento jurídico e as fontes formal e material da norma veiculada pela Instrução Normativa nº 129/86 e posteriores alterações, 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”, Kelsen, 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.

Dai 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 nº 129/86, que instituiu para o contribuinte o dever instrumental de informar (à Receita Federal, por meio da DCTF) as bases de cálculo e os valores

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531

devidos de cada tributo, mensalmente, 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, seções e 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."

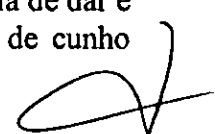
Este conceito legal, apesar de equiparar relações jurídicas distintas, uma obrigação de dar com uma obrigação de fazer, é um indicativo de que, para o tratamento legal dispensado à obrigação tributária, não é relevante a distinção se relação jurídica tributária, propriamente dita, ou se dever instrumental.

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.

Forçoso reconhecer, a partir dessa constatação que a instituição de penalidade tributária tem por motivação a coerção (norma secundária) para o cumprimento 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
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531

A sanção tributária decorre da constatação da prática de um ilícito tributário, o melhor dizendo, a partir da prática de uma 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 determinando 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 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, pois visa manter viva a estrutura do sistema de direito positivo.

Nesse 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 ao descumprimento temporal de simples dever formal/instrumental.

Segundo se verifica, a fonte formal da Instrução Normativa nº 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 nº 2.124/84, que em seu art. 5º dispõe que:

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

§ 1º - O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º - Não pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito, corrigido monetariamente e acrescido multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531

disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro 1983.

§ 3º - Sem prejuízo das penalidades aplicáveis inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitar infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 19 com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065 de 26 de outubro de 1983.

O Decreto-Lei nº 2.124/84 encontra fundamento de validade na Constituição Federal de 1967, alterada pela Emenda Constitucional nº 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.

Ocorre que nem o Decreto-lei nem a CF/67 se referem à possibilidade de delegação de competência ao Ministério da Fazenda para criar obrigações, sejam tributárias ou não.

É de ressaltar-se que, ainda que o Decreto-Lei tivesse a competência para delegar a função legiferante ao Ministro da Fazenda, este não poderia delegar a competência legalmente outorgada ao Delegado da Receita Federal, como fez pela Portaria MF nº 118/84, o que constituiu 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 à lei, o que de plano criaria um conflito entre a norma editada no Decreto-Lei nº 2.124/84 e a Constituição Federal de 1967 (art. 153, § 2º).

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 do 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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531

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 a autorização para criar deveres e direito, sendo que as obrigações acessórias (obrigações tributárias) não fogem à regra. Se o Código Tributário Nacional diz que a cominação de penalidade para as ações e omissões contrárias a seus dispositivos (sejam estas relativas à obrigação de dar ou de fazer), 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 fazendária 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.

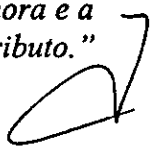
Prescreve o art. 100 do Código Tributário Nacional:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

...

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 acrescidos ao original)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531

Como bem assevera o artigo retromencionado, 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.

Os atos administrativos de caráter normativo (caracterizados como normativos, pois introduzem normas atinentes ao *modus operandi* do exercício da função administrativa tributária e tem força para normatizar a conduta da própria administração em face do contribuinte, e em relação às condutas do contribuinte) destinam-se, tão somente, a 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, pg. 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.

(...)

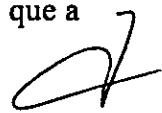
É possível concluir até pela redação do art. 100 do Código Tributário Nacional; os atos normativos não criam e nem inovam a ordem jurídica no sentido de criar obrigações ou deveres.

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 exeqüível 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.

Percebo que a Instrução Normativa nº 124/84 cumpriu os desígnios orientadores da validade do ato relativamente aos três primeiros elementos, vez que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531

exigência de entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF com o fim de informar à Secretaria da Receita Federal 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 é 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 tributária 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 inflexível.

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 nº 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 a:

I - ação normativa;

II - alocação ou transferência de recursos de qualquer espécie.
(grifos acrescentados ao original)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531

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 nº 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 a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Tendo a norma que dispõe sobre a delegação de competência perdido sua vigência, a Instrução Normativa nº 124/86, 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 item 5.1 da Instrução Normativa nº 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. 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531

complementados por leis tributárias igualmente defeituosas, de difícil compreensão e sujeitas a constantes alterações.”

O Direito Penal (e, por conseguinte o Direito Tributário Penal) contém normas adstritas às normas constitucionais. Assim, 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*.

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.

Imperativo, portanto, invocar as 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 DAMÁSIO E. DE JESUS (in Direito Penal, Vol. 1, Parte Geral, Ed. Saraiva, 17ª edição, pp. 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 incriminatória.

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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.177
ACÓRDÃO Nº : 301-31.531

"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).

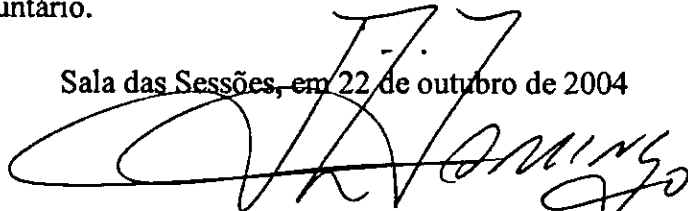
Para Alberto Xavier o "tributo, imposto, é, pois o conceito que se encontra na base do processo de tipificação no Direito Tributário, de tal modo que o **tipo**, como é de regra, representa necessariamente algo de mais concreto que o **conceito**, embora necessariamente mais abstrato do que o fato da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

Em outro giro, para cada tipo de exigência tributária devem ser apresentados todos os elementos que caracterizam seu alcance. "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."

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 e deveres para os contribuintes, 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 ao extrapolar sua própria competência, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 22 de outubro de 2004



LUIZ ROBERTO DOMINGO - Conselheiro