



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

Processo nº 10930.002260/2005-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 303-35.444 – 3ª Câmara / Colegiado único
Sessão de 20 de junho de 2008
Matéria MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DCTF
Recorrente HUMANA S/C LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias.

Data do Fato Gerador: 15/08/2000, 14/11/2000, 15/02/2001

DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. PREVISÃO LEGAL.

É cabível a imposição de penalidade quando da entrega da DCTF a destempo, vez que a obrigatoriedade de sua apresentação e a aplicação de penalidade em razão do descumprimento de tal obrigação têm amparo legal no Decreto-lei nº. 2.124, de 13/06/1984, e na Portaria/MF nº. 118, de 28/06/1984.

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

Não há que se falar em denúncia espontânea quando se trata de descumprimento de obrigação acessória autônoma, sem vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo.

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 3ª Câmara / **Colegiado único** do 3º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Relator Nilton Luiz Bartoli, que dava provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Vanessa Albuquerque Valente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator *ad hoc*.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Anelise Daudt Prieto (Presidente), Tarásio Campelo Borges, Celso Lopes Pereira Neto, Vanessa Albuquerque Valente (Redatora designada), Nanci Gama, Luís Marcelo Guerra de Castro, Heroldes Bahr Neto e Nilton Luiz Bartoli (Relator).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever:

Trata o presente processo de auto de infração de fl. 2, consubstanciando exigência de multa por atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF de 2000, no valor de R\$ 1.500,00, com infração aos dispositivos da legislação mencionados no quadro 5 (Descrição dos Fatos/Fundamentação) do referido auto.

Conforme descrito no precitado auto de infração, o lançamento em causa originou-se da entrega, em 16/07/2002, das DCTF do 2º ao 4º trimestres de 2000, fora dos prazos limite estabelecidos pela legislação tributária; foi-lhe dada ciência desse lançamento, em 28/06/2005, conforme consta à fl. 08.

Inconformada com a autuação, a contribuinte, por meio de representante legal, protocolizou, em 12/07/2005, a impugnação de fl. 01, na qual admite ter efetuado a entrega das DCTF em causa fora dos prazos previstos na legislação, mas argumenta, como preliminar, que as informações constantes dessas DCTF não acarretaram qualquer ônus à Secretaria da Receita Federal, tendo efetuado os pagamentos dos tributos declarados; no mérito, citando o art. 138 do CTN, alega que sua responsabilidade perante o fisco ficou excluída após a entrega das DCTF, por denúncia espontânea, antes de qualquer ação do agente fiscalizador; pede, por fim, o cancelando do auto de infração.

A fl. 11, despacho da DRF/LON dizendo da tempestividade da impugnação.

A DRJ-Curitiba/PR julgou o lançamento procedente, nos termos da ementa adiante transcrita:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 15/08/2000, 14/11/2000, 15/02/2001

DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA.CABIMENTO.

A contribuinte que, obrigada à entrega da DCTF, a apresenta fora do prazo legal sujeita-se à multa estabelecida na legislação de regência.

Lançamento Procedente

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, onde suscita o não cabimento da multa aplicada, em razão de denúncia espontânea. Ao final, requer o cancelamento da exigência.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Hércio Lafetá Reis - Redator *ad hoc*

Por intermédio de despacho do Presidente Substituto da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste CARF, nos termos da disposição dos art. 17, III, e 18, XVII, do RICARF, e do art. 1º, I, da Portaria CARF nº 24, de 25 de maio de 2015, incumbiu-me o Senhor Presidente de formalizar o acórdão nº 303-35.444, em razão de o relator original deste processo, o conselheiro Nilton Luiz Bartoli, bem como a redatora designada para redigir o voto vencedor, a ex-Conselheira Vanessa Albuquerque Valente, não mais integrarem nenhum dos Colegiados deste Conselho.

Desta forma, tem-se que a elaboração deste voto deve refletir a posição adotada pelo relator original, bem como pela redatora designada.

O recurso é tempestivo e foram preenchidas as demais condições de admissibilidade, razões pelas quais dele tomou-se conhecimento.

Ao teor do relatado, versam os autos sobre Auto de Infração lavrado para imposição de multa por atraso na entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF contra a contribuinte acima identificada. Saliente-se que não há controvérsia quanto ao fato de terem sido as DCTF entregues fora do prazo.

Para fins de formalização do voto vencido, reproduzo abaixo o voto proferido nos autos do processo administrativo nº 13637.00007012005-46, oportunidade em que o mesmo relator analisou a mesma matéria. Eis o voto prolatado:

"Cabe-nos agora 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 nº. 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 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.

Esse 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 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 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 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 nº. 129, de 19.11.1986, posteriormente alterada pela Instrução Normativa nº 73, de 19.12.1996, é a Portaria do Ministério da Fazenda nº 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 nº. 2.124, de 13.06.1984.

O Decreto-Lei nº. 2.124 de 13.06.1984, 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, 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 nº. 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 nº. 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 disposto nos artigos 21, 16, 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 regia. 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 exequível 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 nº. 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 legiferante, 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 nº. 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*):

EMENTA: 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 República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária.Considerações em torno das dimensões em que se projeta o princípio 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 idôneo 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 primária, 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 Público tenha promulgado um ato legislativo. Impõe-se, antes de mais nada, que o legislador, abstendo-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 nº. 1296/PE in 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, 58 edição, São Paulo, Malheiros) que:

Dizer que uma norma que se refere à conduta de um indivíduo "vale" (é vigente)", significa que ela é vinculativa, que o indivíduo 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 nº 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 nº. 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 atribuam ou deleguem a

órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:

1- ação normativa;

*II - alocação ou transferência de recursos de qualquer espécie.
(grifos acrescentados 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 nº. 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 nº. 129 de 19.11.1986, 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 próprio texto da Instrução Normativa nº 129 de 19.11.1986, Anexo II - 1.1, (e posteriormente, na Instrução Normativa nº73, de 19.12.1996, que alterou a IN nº 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 GAROA (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, 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 contemporizou: - não concebe crime sem lei anterior que o determine, nem pena sem lei anterior que a es bel; 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. "

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 DAMÁSIO E. DE JESUS (in Direito Penal, Vol. 1, Parte Geral, Ed. Saraiva, 17 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; nexo 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:

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 juri 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 margens 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 (á 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, 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 nº. 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 pertence 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 eive! nº 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 nº 96.05.21319-2/AL

"CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS (DCTF). INSTRUÇÃO NORMATIVA 129/86. ILEGALIDADE. PRINCIPIO 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 P.Região:

"TRIBUTÁRIO — OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA — DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS: DCTF — INSTRUÇÃO NORMATIVA IV. 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 N.º 129/86 - SRF - PORTARIA M118/84 - 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 n.º 118/84, baixada pelo Ministério da Fazenda. Precedentes: AC 95.01.18755-1/BA, Rel. Juíza Eliana Calmon DJU/11 de 09.10.95, p. 68250; REO 94.01.24826-5/11A, Rel. Juíza Eliana Calmon, DJU/II de 06.10.94, p. 56075, III. Apelação improvida. Remessa oficial julgada prejudicada.".(Apelação Cível nº 123.128-3 — BA)

Finalmente, a edição da Lei 10.426 de 25.04.2002 (conversão da Medida Provisória nº. 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."

No entender do relator original, não havia, para o citado período, disciplina válida existente para a exigência de multa por atraso na entrega, consoante já explanado, razão pela qual o relator proferiu seu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Hélcio Lafetá Reis – Redator *ad hoc*

Voto Vencedor

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis - Redator *ad hoc*

Manifestou-se o relator original no sentido de a obrigatoriedade de apresentação da DCTF ter sido estabelecida por Instrução Normativa e não por lei específica, aprovada pela Câmara e Senado Federal e sancionada pelo Presidente da República, razão pela qual entendeu não ser cabível a exigência em relação ao período ora em comento.

Neste ponto, toma-se como razões de decidir o entendimento esposado pelo então Presidente da Turma julgadora, o ex-Conselheiro Luís Marcelo Guerra de Castro, que, em diversos votos quanto ao tema, assim se manifestou:

"Para que se firme a convicção em sentido contrário às alegações da contribuinte, é necessário que se faça uma breve digressão histórico-legislativa referente à criação da DCTF, bem como da penalidade correspondente para a sua entrega a destempo.

A contribuinte procura invalidar a criação da obrigatoriedade da entrega da DCTF por, no seu entender, haver sido estabelecida por Instrução Normativa e não por lei específica. Equivoca-se, porém, em tal alegação.

A obrigatoriedade de apresentar a DCTF, bem como a correspondente penalidade para sua entrega a destempo, decorre, inicialmente, do disposto no § 3º do artigo 5º do Decreto-lei nº. 2.124, de 13 de junho de 1984, que dispõe:

Art. 5º - O Ministro de 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 §§ 2º, 3º e 4º do artigo 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.

Note-se que o artigo 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 1984, atribuiu ao Ministro da Fazenda a competência para instituir ou extinguir obrigações acessórias, o que foi delegado ao Secretário da Receita Federal, pela Portaria MF nº 118, de 1984. Este, por sua vez, mediante a Instrução Normativa SRF nº 126, de 30 de outubro de 1998, determinou que se cumprisse a obrigação acessória a que se refere o art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 1984, mediante a entrega do formulário denominado Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). No mesmo sentido, dispõe a Instrução Normativa SRF nº 255, de 11 de dezembro de 2002.

Para a entrega da DCTF, a legislação fixa prazo determinado. O § 2º do art. 2º da Instrução Normativa nº. 126, de 1998, com a redação dada pelo art. 1º da Instrução Normativa nº 083, de 12 de julho de 1999, determinou que a DCTF deveria ser entregue até o último dia útil da primeira quinzena do segundo mês subsequente ao trimestre de ocorrência dos fatos geradores. Idêntica posição se manteve no art. 5º da Instrução Normativa SRF nº. 255, de 11 de dezembro de 2002. Registre-se que, com o advento da Instrução Normativas nº. 482, de 21 de dezembro de 2004, aplicável a partir do ano-calendário de 2005, o prazo passou a ser o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

Na espécie, verifica-se que a penalidade pecuniária aplicável ao descumprimento da referida obrigação acessória tem fundamento legal nos seguintes dispositivos: art. 11, § 2º e 3º, do Decreto-lei nº. 1.968/1982, com as modificações do art. 10 do Decreto-lei nº. 2.065/1983, art. 5º, § 3º, do Decreto-lei nº. 2.124/1984, art. 3º, inciso I, da Lei nº. 8.383/1991, e art. 30 da Lei nº. 9.249/1995, além da regulamentação dada, no caso, pelas INs 73/96 e 126/98. Portanto, resta patente que têm suporte legal a exigência de apresentação da DCTF, bem como a aplicação de penalidade por atraso na sua entrega, ainda que os tributos e contribuições hajam sido integralmente pagos. "

Desta forma, verifica-se a existência de amparo legal para exigência de apresentação da DCTF, bem como para a aplicação da penalidade em caso de descumprimento dessa obrigação.

De outro giro, ainda como argumento de defesa, a recorrente arrima-se no fato de que a entrega da declaração, mesmo extemporânea, deu-se antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, configurando, assim, o instituto da denúncia espontânea, inscrito no artigo 138 do Código Tributário Nacional, o que a desobrigaria do pagamento da sanção pecuniária relativa ao atraso na entrega da DCTF.

Não há que se falar em denúncia espontânea no presente caso. Tal posicionamento é pacífico no Superior Tribunal de Justiça, que entende não caber o benefício da denúncia espontânea quando se trata de inobservância de norma fixadora de prazo para cumprimento de obrigação acessória pelo sujeito passivo, por se tratar de descumprimento de ato puramente formal exigido do contribuinte, não se confundindo com o pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

Predito entendimento encontra arrimo nos Acórdãos proferidos nos julgamentos dos seguintes recursos: 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 extrai-se 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. E regra de conduta formal que não se confunde com o não pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

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.

Na mesma esteira, a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho:

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

(CSRF/03-04.445, Processo 13805.006547/97-38, Sessão de 08/08/2005, Terceira Turma, Conselheiro Relator Carlos Henrique Klaser Filho)

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA.- DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Por se tratar a DCTF de ato puramente formal e de obrigação acessória autônoma, sem qualquer vínculo direto com a ocorrência do fato gerador do tributo, o atraso na sua entrega não encontra guarida no instituto da denúncia espontânea. Precedentes do STJ e da CSRF. Recurso especial negado.

(CSRF/03.04-334, Processo 11030.002064/96-66, Data da Sessão 16/05/2005, 3ª Turma, Conselheiro Relator Henrique Prado Megda).

DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA - DENÚNCIA

ESPONTÂNEA. A multa por atraso na entrega de DCTF tem fundamento em ato com força de lei, não violando, portanto, os princípios da tipicidade e da legalidade; por se tratar a DCTF de ato puramente formal e de obrigação acessória sem relação direta com a ocorrência do fato gerador, o atraso na sua entrega não encontra guarida no instituto da exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea.

(CSRF/03.05-096, Processo 13634.000254/00-23, Data da Sessão 06/11/2005, 3ª Turma, Conselheiro Luís Antônio Flora).

Por fim, não são relevantes, para aplicação da referida multa, as alegações da contribuinte de que os impostos declarados na DCTF foram quitados e que não houve qualquer má-fé por parte da empresa.

A quitação dos tributos devidos não desobriga a recorrente da entrega da DCTF dentro do prazo estabelecido na legislação tributária, pois se trata de obrigação acessória autônoma distinta da obrigação principal, que é o pagamento do tributo, devendo ambas as obrigações serem cumpridas na forma da lei, sendo que o descumprimento de qualquer uma delas acarreta a sanção correspondente, conforme previsto em lei.

Demais disso, trata-se a autuação de atividade administrativa plenamente vinculada, não restando ao alvedrio do agente do fisco a aplicação da multa em questão. Ocorrida a situação prevista em lei como suficiente à aplicação da sanção, deve a multa ser infligida ao sujeito passivo, sob pena de responsabilidade funcional, não sendo relevante ao caso o elemento subjetivo do agente que praticou o ato sancionado pela norma.

Por todo o exposto, o Colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Redator *ad hoc*