



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	13736.000425/2005-89
Recurso nº	137.540 Voluntário
Matéria	DCTF
Acórdão nº	303-34.829
Sessão de	18 de outubro de 2007
Recorrente	MAGNUS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
Recorrida	DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000

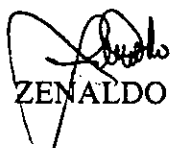
Ementa: DCTF/2000. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. NÃO CABIMENTO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. É cabível a aplicação da multa pelo atraso na entrega da DCTF à vista do disposto na legislação de regência. A multa é devida por inobservância do prazo legal para cumprimento de obrigação autônoma formal, ainda que a apresentação da declaração tenha se efetivado antes de qualquer procedimento de ofício.

Recurso Voluntário Negado

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 redator. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Relator, e Marciel Eder Costa, que davam provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Zenaldo Loibman.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


ZENALDO LOIBMAN
Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Luis Marcelo Guerra de Castro e Tarásio Campelo Borges.



Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 08), referente à multa por entrega de Declaração de Débitos e Créditos Federais – DCTF, fora do prazo, referente ao ano-calendário de 2000, fundamentado no art. 113, § 3º e 160, Lei 5172/66 do CTN, art. 4º e 2º da IN SRF 126/98 combinado com o item I da Portaria MF 118/84, art. 5º do DL nº 2124/84 e art. 7º da MP 16/2001, convertida na Lei 10.426/02.

Inconformado, o contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 01/02, na qual alega, em suma, que, embora com atraso, a apresentação da DCTF de forma espontânea, antes de qualquer ação fiscal, o que o isenta de qualquer penalidade, conforme o art. 138 do CTN, Lei 5.172/96 e entendimento do STJ, do STJ e do TRF.

Destaca que, sem antecedente procedimento administrativo, descabe a imposição de multa e exige-la seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via de impuntualidade.

Requer, ante o exposto, nulidade do referido Auto de Infração e que sejam canceladas as multas por ele impostas, eis que aquele fere o princípio da espontaneidade, consagrado pelo CTN e em farta jurisprudência de nossos Tribunais Superiores

Trouxe aos autos os documentos de fls. 03/11.

Encaminhados os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro I (RJ), esta indeferiu a solicitação às fls. 14/17, nos termos da seguinte ementa:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000

Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA. As obrigações acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançados pelo art. 138 do CTN.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

Ementa: NULIDADE. Inexistindo vícios formais e tendo sido o Auto de Infração lavrado por pessoa competente não há que se cogitar de nulidade.

Lançamento Procedente”

Ciente da decisão proferida (AR de fl. 21), o contribuinte apresenta tempestivamente Recurso Voluntário (fls. 22/27), no qual reitera os argumentos já apresentados e acrescenta que:



(i) apresentou DCTF fora do prazo, porém a apresentação da DCTF deu-se espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscal, além disso, os tributos confessados na DCTF foram recolhidos nos respectivos prazos legais, como consta de tal declaração;

(ii) a afirmação da Receita Federal sobre a DCTF não consistir em revelação de um fato novo não procede, pois se assim não fosse o que é ali declarado não teria efeito de confissão de dívida, logo, é evidente que a DCTF pode sim revelar fato novo, como por exemplo, a confissão de débitos não recolhidos, haja vista o que consta dos avisos da própria DCTF quando apresenta a "Relação de Pendências da DCTF";

(iii) os dispositivos legais invocados pelo I. relator do julgado de primeira instância não colidem com o que dispõe o artigo 138 do CTN;

(iv) o art. 138 do CTN não exclui obrigação acessória, basta reler a sua redação para chegarmos a essa conclusão: "A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora...";

(v) segundo o próprio relator de primeira instância, há entendimentos diversos sobre a matéria tratada, o que suscita controvérsias, sendo a maioria dos julgados favorável à pretensão.

Ante o alegado, requer reforma da decisão em primeira instância a fim de se anular o Auto de Infração a que se refere.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro em 11/09/2007, em um único volume, constando numeração até às fls. 29, última.

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, tempestivamente interposto pelo contribuinte.

De plano, há que ser ressaltado que o contribuinte, acertadamente, apresentou Recurso Voluntário sem garantias ao seguimento para segunda instância, em razão do valor da exigência tributária consubstanciada no presente processo administrativo ser inferior a R\$ 2.500,00 nos termos do § 7º, artigo 2º da Instrução Normativa nº 264, de 20 de dezembro de 2002.

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 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 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 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 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 acrescidos 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 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 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 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 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 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, 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 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 indivíduo "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 regam 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:

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 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.

Analisada 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 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, meticulosamente ajustados ao modelo legal, se incriminam.

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

Na Constituição Federal há expressa disposição, que repete a máxima 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 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, 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.

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 nexó causal) sejam descritos como crime.

...

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

...

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

Nesta linha de raciocínio nos ensina CLEIDE 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 Previtalli Cais "... cada tipo de abrangência tributária deve apresentar todos os elementos que caracterizam sua abrangência... ", já que "... lhe é vedada (à 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 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 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. 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 N.º 129/86 - SRF - PORTARIA N.º 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 n.º 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 18 de outubro de 2007


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro ZENALDO LOIBMAN, Redator

A matéria é da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes e estão presentes os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário.

A exigência objeto deste processo refere-se à multa de ofício por atraso na entrega das DCTF's correspondentes aos três primeiros trimestres do ano 2000. Tais declarações foram entregues após o vencimento, porém antes da lavratura do auto de infração.

No que concerne à legalidade da imposição, registra-se que a jurisprudência dominante no Conselho de Contribuintes, como também no STJ, à qual me filio, é no sentido de que no caso de nenhuma forma se feriu o princípio da reserva legal. Neste sentido os votos do eminente 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 a ementa seguinte: *"É cabível a aplicação de multa pelo atraso na entrega da DCTF, a teor do disposto na legislação de regência. Precedentes jurisprudenciais."*

A penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória de entregar a DCTF, está prevista em lei, calcada no disposto no parágrafo § 3º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, verbis:

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

(...)

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

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

"Art. 11 – A pessoa física ou jurídica é obrigada a informar à Secretaria da Receita Federal os rendimentos que, por si ou como representante de terceiros, pagar ou creditar no ano anterior, bem como o Imposto sobre a Renda que tenha retido."

(...)

§ 2º Será aplicada multa de valor equivalente ao de uma ORTN para cada grupo de 5 (cinco) informações inexatas, incompletas ou

omitidas, apuradas nos formulários entregues em cada período determinado.

§ 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)".

In casu, fica claro que se trata de aplicação da multa por atraso na entrega da DCTF. Como consta do auto de infração, a penalidade foi aplicada porque a contribuinte deixou de apresentar no prazo legal a DCTF; a multa está calcada nos dispositivos já anteriormente trazidos, dos quais se deduz que a penalidade é aplicada por mês de atraso. Obviamente, se a empresa não havia entregado a declaração dentro do prazo legal de vencimento da obrigação, incorreu em atraso na entrega.

Por oportuno, diga-se que frequentemente aparece quem queira dar interpretação equivocada ao art.7º da Lei 10.426/2002. Pretende-se nesses casos que o "tipo" da infração prevista fosse focado apenas no contribuinte que deixasse de apresentar a declaração, ou seja, estaria determinada a penalidade apenas aos que não tivessem entregado a declaração, e por isso fosse notificado a cumprir tal obrigação com aplicação da multa. Não é esta a norma ali descrita, o caput do art.7º se refere explicitamente ao "*sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração nos prazos fixados, ou a apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal, e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

....

II – de 2% ao mês calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF,...,ainda que integralmente pago no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a 20%(vinte por cento), observado o disposto no §3º:

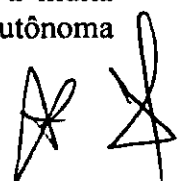
.....

§3º. A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica optante pelo regime de tributação previsto na Lei nº 9.317/96, de 5 de dezembro de 1996.

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais) nos demais casos."

Não há aqui que se falar em denúncia espontânea. No caso concreto houve entrega das DCTF relativas aos períodos indicados, espontaneamente, mas em data posterior ao vencimento da obrigação acessória, ainda que antes do lançamento da multa pelo atraso na entrega. De qualquer forma descabe a alegação de denúncia espontânea quando a multa decorre tão somente da impontualidade do contribuinte quanto a uma obrigação autônoma formal.



O bem jurídico tutelado na norma é especificamente salvaguardar o controle administrativo, penalizando o contribuinte que atrasa a entrega da DCTF, ainda que o faça posteriormente e mesmo antes de procedimento fiscal para sua exigência. Não se olvide, porém, que tal entrega espontânea pode trazer proveito ao contribuinte posto que suscita abatimento no valor da multa nos termos da legislação regente, ressalvado o caso de aplicação do valor mínimo, o que foi observado no presente caso.

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

A denúncia espontânea é instituto que só faz sentido em relação a penalidade decorrente de situação na qual se a infração cometida não fosse informada pelo contribuinte provavelmente seria de difícil conhecimento pelo fisco.

A propósito também se costuma mencionar antiga jurisprudência desta Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes para a tese da denúncia espontânea, porém em época mais recente esta Câmara vem decidindo reiteradamente, por unanimidade, por rechaçar a possibilidade de denúncia espontânea exonerar o pagamento de multa por descumprimento de obrigação autônoma legalmente prevista. Cabendo esclarecer que o voto vencido do ilustre relator original apenas argúi a cobrança antes de 2002.

É oportuno referir que o STJ, cuja missão abrange a uniformização da interpretação das leis federais, vem se pronunciando de modo uniforme por intermédio de suas 1ª e 2ª Turmas, formadoras da 1ª Seção e regimentalmente competentes para o deslinde de matérias relativas a “tributos de modo geral, impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios” (RI do STJ, art.9º, §1º, IX), no sentido de não ser aplicável o benefício da denúncia espontânea nos termos do art.138 do CTN, quando se referir à prática de ato puramente formal de conduta.

A Egrégia 1ª Turma do STJ, através do recurso especial nº 195161/GO (98/0084905-0), relator Ministro José Delgado (DJ de 26.04.99) decidiu por unanimidade de votos assim:

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. INCIDÊNCIA ART.88 DA LEI 8.981/95.

A entidade 'denúncia espontânea' não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda. (grifo nosso).

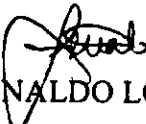
As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art.138, do CTN.

Há de se acolher a incidência do art.88 da Lei 8.981/95, por não entrar em conflito com o art.138 do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.

Recurso provido”.

Com base no exposto e no que dos autos consta, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007


ZENALDO LOIBMAN – Redator

