



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13827.000468/2003-83  
Recurso nº : 132.934  
Acórdão nº : 303-32.825  
Sessão de : 22 de fevereiro de 2006  
Recorrente : MARIA ANTÔNIA COSTA PROTIS - ME  
Recorrida : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

DCTF. 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. Devida a multa ainda que a apresentação da declaração tenha se efetivado antes de qualquer procedimento de ofício.

Recurso 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, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros Marciel Eder Costa e Nilton Luiz Bartoli, relator. Designado para redigir o voto o Conselheiro Zenaldo Loibman.

  
ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente

  
Zenaldo Loibman  
Relator designado

Formalizado em: 05 MAI 2006

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

## RELATÓRIO

Trata-se de Impugnação ao Auto de Infração de fls. 09, decorrente de atraso na entrega das Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, a qual deveria ter sido entregue em 29/02/2000, no entanto, foi entregue em 29/01/2002.

Fundamenta-se a autuação no Artigo 113, §3º e 160 da Lei nº 5.172/66; Artigo 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, com a redação dada pelo Art. 10 do Decreto-Lei nº 2.065/83; Art. 30 da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Instrução Normativa nº 18, de 24/02/2000; Art. 7º da Lei 10.426, de 24/02/2002 e Art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 255, de 11/12/2002.

Aduz o contribuinte na Impugnação de fls. 01/08, em suma que:

(I) a Receita Federal vem enviando a milhares de contribuintes, autos de infração resultantes de auditoria realizada nas DCTF's, onde na maioria dos casos ocorreram pequenos erros de fato relacionados com os recolhimentos;

(II) como a legislação tributária é extremamente complexa instável e insegura, o seu cumprimento vem se tornando cada vez mais difícil, pois os contribuintes muitas vezes não conseguem acompanhar suas alterações, principalmente nos prazos de recolhimento dos inúmeros tributos a que estão sujeitos;

(III) praticamente em todas as obrigações comerciais e civis tem sido admitido que, se o seu vencimento ocorrer em dia não útil como sábado, prorroga-se automaticamente para o dia útil subsequente, não entendo desta forma a Lei fiscal que diz ser obrigação dos contribuintes antecipar o pagamento dos tributos federais;

(IV) o governo não devolveu os empréstimos compulsórios desde 1986, não devolve com rapidez o imposto de renda retido na fonte maior e ainda não paga pontualmente sua dívidas, exigindo que o contribuinte antecipe o recolhimento do tributo, numa evidente violação ao princípio da isonomia, cláusula pétrea de nossa Constituição;

(V) com fundamento nos artigos 43 e 44 da Lei 9.430/96, a Receita Federal vem lavrando autos de infração onde cobra uma multa isolada, fixada em 75% do valor do tributo mesmo que este tenha sido pago de boa fé, um ou dois dias depois do vencimento que foi antecipado pela ocorrência do dia não útil, não cobrando apenas esta multa, mas também exige a multa pelo atraso acrescida dos juros pela taxa selic;

Processo nº : 13827.000468/2003-83  
Acórdão nº : 303-32.825

(V) embora essa multa isolada seja prevista em Lei ela é absolutamente incompatível com qualquer noção de justiça e com qualquer princípio moral, violando claramente o preâmbulo da Constituição Vigente;

(VI) a Constituição no art. 150, IV, faz referência apenas ao tributo quando proíbe sua cobrança com efeito confiscatório todavia, não pode a multa atingir o direito de propriedade cabendo ao Poder Legislativo, com base no princípio da proporcionalidade a fixação dos limites à sua imposição;

(VII) a justiça, constatando que a multa é confiscatória pode interferir no lançamento e adequá-la aos princípios constitucionais, não podendo ser superior a 20% e não podendo prevalecer uma outra chamada de isolada, atingindo mais de 75%;

(VIII) ainda que seja legal essa multa porque prevista em Lei, trate-se de Lei inconstitucional, iníqua e injusta que qualquer congresso sério deveria ter vergonha de aprovar.

Diante do exposto, requer o cancelamento do auto de infração.

Anexa os documentos de fls. 09/13 entre os quais, o Auto de Infração.

Remetidos os autos a DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP (fls. 18/23), a autoridade monocrática indeferiu o pleito do contribuinte, nos termos da seguinte ementa:

“Assunto: Obrigações Acessórias

Exercício: 1999

Ementa: DECLARAÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS – DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA.

É legalmente prevista a cobrança de multa por atraso na entrega da DCTF, mesmo que efetuada antes de qualquer procedimento de ofício.

#### DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Tratando-se de ato puramente formal e de obrigação acessória sem relação direta com a ocorrência de fato gerador, o atraso na entrega da DCTF não encontra guarida no instituto da exclusão de responsabilidade pela denúncia espontânea.  
Lançamento Procedente.”

Processo nº : 13827.000468/2003-83  
Acórdão nº : 303-32.825

Irresignado com a decisão singular, o contribuinte interpôs tempestivo Recurso Voluntário (fls. 29/33), onde reitera todos os argumentos, fundamentos e pedidos de sua Peça Impugnatória, acrescentando em suma, que:

(I) o valor da multa quase que atinge todo o patrimônio da recorrente, ofendendo o princípio do não confisco esculpido na Constituição Federal;

(II) a recorrente apresentou a Declaração do Imposto de Renda antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, estando protegida pelo art. 138 do CTN, no qual, disciplina o instituto da denúncia espontânea;

(III) ainda que fosse devida a multa, ela não poderia ser cobrada uma para cada mês que foi entregue pois, a jurisprudência afirma que o somatório das multas é indevido quando as declarações em atraso são entregues em bloco e antes de qualquer procedimento por parte do fisco.

Diante de todo o exposto, requer seja julgado procedente o presente recurso com o fim de ser declarado improcedente o lançamento da multa, extinto o processo administrativo, bem como se torne insubsistente o arrolamento.

Tendo em vista o disposto na Portaria MF nº314, de 25/08/99, deixam os autos de serem encaminhados para ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional, quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até às fls. 35, última.

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, 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 ao mérito.

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

Todo ato realizado segundo um determinado sistema de direito positivo, com o fim de nele se integrar, deve, obrigatoriamente, encontrar fundamento de validade em norma hierarquicamente superior 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.”

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, consequentemente as responsabilidades tributárias relativas ao plexo de relações jurídicas no campo tributário, tornando-as equânicas. Se equânicas 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 promovem a sobrevivência do Estado de Direito, mas também a certeza de que, descumprida uma norma do sistema, este será implacável na aplicação da sanção. A sanção, portanto, constitui restrição de direito, sim, mas visa manter 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 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 § 3º 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.”



Processo nº : 13827.000468/2003-83  
Acórdão nº : 303-32.825

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 cogêncio é imposta pela combinação de penalidade.

É de se ressaltar que, ainda que se admitisse que o Decreto-Lei nº 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*”):

"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 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 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 nº. 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 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 regram 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

Processo nº : 13827.000468/2003-83  
Acórdão nº : 303-32.825

Tributos Federais – DCTF, por ser obrigação e, consequentemente, 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 inofismável.

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, consequentemente, 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

Processo nº : 13827.000468/2003-83  
Acórdão nº : 303-32.825

Instituição Normativa nº 73, 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”, GERALDO W. ROTHMANN, eminent 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; 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 nexo causal) sejam descritos como crime.

...

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

...

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

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

"Segundo Alberto Xavier, "tributo, imposto, é pois o conceito que se encontra na base do processo de 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

Processo nº : 13827.000468/2003-83  
Acórdão nº : 303-32.825

ser instituídos, majorados e cobrados por meio da lei, aponta com clareza meridiano os limites da Administração neste campo, já que Ihe 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 (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 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



Processo nº : 13827.000468/2003-83  
Acórdão nº : 303-32.825

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

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

- Apelação e remessa oficial tida como interpostas improvidas"

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

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

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

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

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

No mesmo sentido, ainda:

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

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

Processo nº : 13827.000468/2003-83  
Acórdão nº : 303-32.825

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, consequentemente, para cominar sanções para sua não apresentação.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2006

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Relator

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Zenaldo Loibman, Relator designado

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 da DCTF.

Registra-se no que concerne à legalidade da imposição, que a jurisprudência dominante nesta Câmara, como também no STJ, à qual me filio, é no sentido de que 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 de entregar a DCTF (obrigação de fazer), está prevista em lei, calcada no disposto no parágrafo § 3º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.214/84, verbis:

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

(...)

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

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

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

(...)

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

*§ 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.

Observa-se que o valor da multa pelo atraso na entrega da declaração referida corresponde ao principal nesta obrigação de fazer. A sanção pelo descumprimento da obrigação de fazer é precisamente a multa pelo atraso na entrega da 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, estava atrasada e, portanto, a multa foi multiplicada pelo número de meses em que se verificou tal situação de atraso.

Não há que se falar em denúncia espontânea neste caso. Tal entendimento é pacífico 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 propósito costuma-se mencionar jurisprudência desta Câmara no sentido defendido pela recorrente, porém em época mais recente esta Câmara vem decidindo reiteradamente por rechaçar a possibilidade de "denúncia espontânea" exonerar o pagamento de multa pelo descumprimento de obrigação de fazer que possibilita ao fisco exercer o devido controle tributário e fiscal.

No caso concreto houve entrega das DCTF relativas aos períodos indicados, espontaneamente, mas em data posterior ao vencimento da obrigação acessória, antes do lançamento das multas 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 de fazer, cuja sanção da norma jurídico-tributária é precisamente a multa. É por esse meio que o ordenamento jurídico autoriza ao fisco exercer controle tributário.

A denúncia espontânea que tenha por conseqüência a exclusão da responsabilidade é instituto que só faz sentido em relação à infração que resultaria em acréscimo legal, multa punitiva de ofício, caso que em geral corresponde a uma situação na qual se a infração não fosse informada pelo contribuinte provavelmente não seria passível de pronto conhecimento pelo fisco.

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 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> Turmas, formadoras da 1<sup>a</sup> 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 1<sup>a</sup> 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.**

- 1- *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).*
- 2- *As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.*
- 3- *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”.*

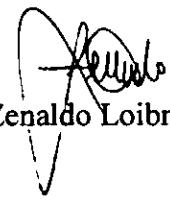
Lembro que, de acordo com o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inciso II, “a”), deve ser observado, se resultar em benefício para a recorrente, o disposto na ressalva do art. 7º, parágrafo 4º, da IN SRF nº 255, de 11/12/2002, com amparo legal no art 7º da Lei 10.426/2002, que prevê que nos casos de DCTF referentes até o terceiro trimestre de 2001 a multa será de R\$ 57,34 por mês-calendário ou fração, salvo quando da aplicação no disposto daquela IN resultar penalidade menos gravosa.



Processo nº : 13827.000468/2003-83  
Acórdão nº : 303-32.825

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

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2006

  
Zenaldo Loibman – Relator designado

