



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13971.002544/2003-21  
Recurso nº : 129.963  
Acórdão nº : 303-32.419  
Sessão de : 13 de setembro de 2005  
Recorrente : SIEMENAUS TERRAPLANAGEM, DRENAGEM E  
PAVIMENTAÇÃO LTDA.  
Recorrida : DRJ/FLORIANÓPOLIS

DCTF. LEGALIDADE. É cabível a aplicação da multa pelo atraso na entrega da DCTF à vista no disposto na legislação de regência. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A entidade “denúncia espontânea” não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais. Precedentes do STJ.  
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, vencidos os Conselheiros Marciel Eder Costa, relator, e Nilton Luiz Bartoli, que davam provimento, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada para redigir o voto a Conselheira Anelise Daudt Prieto,

ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente e Relatora Designada

Formalizado em: 21 OUT 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza e Tarásio Campelo Borges. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Rubens Carlos Vieira.

Processo nº : 13971.002544/2003-21  
Acórdão nº : 303-32.419

## RELATÓRIO

Pela clareza das informações prestadas, adoto o relatório proferido pela DRJ- FLORIANÓPOLIS/SC, o qual passo a transcrevê-lo:

“Versa o presente processo sobre Auto de Infração - Multa por atraso na entrega .. DCTF/1999, lavrado no curso do ano de 2003, mediante o qual é exigido da interessada identificnda o crédito tributário no valor total de R\$ 2.322,27, correspondente aos 1º,2º, 3º e 4º trimestres (Auto, fl.09).

Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação alegando que a multa mostra-se descabida tendo em vista que antes de qualquer procedimento fiscal, apresentou as OCIF mencionadas no Auto, assim, por força de sua espontaneidade, requer o seu cancelamento, como prescreve o art.138 do CTN.”

Da Decisão que julgou procedente os lançamentos, fls. 19/22 a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, tempestivo, em 20/04/2004 , conforme documentos de fls. 26/34, repetindo as razões da peça inicial.

O Contribuinte está dispensado de apresentar arrolamento de bens como garantia recursal nos termos da IN/SRF 264/2002, art. 2º, § 7º.

Subiram então os autos a este Colegiado, tendo sido distribuídos, por sorteio, a este Relator, em Sessão realizada no dia 10/08/2005.

É o relatório.



## VOTO VENCIDO

Conselheiro Marciel Eder Costa, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Comungo do entendimento do ilustre Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI quanto à ilegalidade da exigência e imposição de multa por atraso na entrega da DCTF, cujas razões acham-se estampadas no voto pelo mesmo proferido no Recurso nº 124.686, em que é recorrente J.R. Comércio de Combustíveis Ltda. e recorrida a DRJ/Recife/PE, e que servem de supedâneo e fundamento do voto a seguir:

“Cumpre investigar, nesta demanda, qual o fundamento jurídico e quais as fontes formal e material da norma veiculada pela Instrução Normativa nº 129/86, com o fim de compulsar sua validade e eficácia no mundo do direito.

Para tanto cabe correlacionar a norma e o veículo introdutório com todo o sistema jurídico para verificar se dele faz parte e se foi introduzido segundo os princípios e regras estabelecidos pelo próprio sistema de direito positivo.

Inicialmente, é de se verificar a validade do veículo introdutório em relação à fonte formal, para depois atermo-nos ao conteúdo da norma em relação à fonte material.

Todo ato realizado segundo um determinado sistema de direito positivo, com o fim de nele integrar-se, deve, obrigatoriamente, encontrar fundamento de validade em norma hierarquicamente superior, e esta, por sua vez, também deve encontrar fundamento de validade em norma hierarquicamente superior e assim por diante até que se encontre o fundamento de validade na Constituição Federal. É o sistema piramidal idealizado por HANS KELSEN.

No caso em pauta, a tarefa primeira será a de situar hierarquicamente a Instrução Normativa nº 129/86, 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.

O Código Tributário Nacional está organizado de forma que os assuntos estão divididos e subdivididos em Livro, título, capítulo e sessões, 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, consequentemente as responsabilidades tributárias relativas ao plexo de relações jurídicas no campo tributário, tornando-as equânimis. Se equânimis 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 regimento se o comando normativo for genérico.

Forçoso reconhecer, a partir dessa constatação que a instituição de penalidades tributárias são destinatárias das obrigações tributárias oriundas de relação jurídica tributária de dar e de relação jurídica tributária de fazer, ou seja, de cunho patrimonial ou de cunho prestacional.

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.

Sendo assim, tendo o modal deônico 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.

Processo nº : 13971.002544/2003-21  
Acórdão nº : 303-32.419

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 pela prática de conduta diversa à determinada, a sanção deve ter sua consecução.

Tal dever é garantia do Estado de Direito. Isto por que, 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 a manter viva a estrutura do sistema de direito positivo.

Segundo se verifica, a fonte formal da Instrução Normativa nº 129/86 é uma Portaria do Ministério da Fazenda que delegou ao Secretário da Receita Federal a competência para eliminar ou instituir obrigações acessórias. O Ministro da Fazenda foi autorizado a eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, por força do Decreto-lei nº 2.124/84, que em seu art. 5º, caput, dispõe que ‘o Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal’.

Por sua vez, o Decreto-lei nº 2.124/84, encontra fundamento de validade na Constituição Federal de 1967, alterada pela Emenda Constitucional nº 01/69, que em seu art. 55, criou a competência para o Presidente da República editar Decretos-leis, em casos de urgência ou de interesse público relevante, em relação às matérias que disciplinou, inclusive a tributária.

Contudo, referido dispositivo legal não faz qualquer referência à delegação de competência ao Ministério da Fazenda para criar obrigações, sejam tributárias ou não.

A antiga Constituição também privilegiou os princípios da legalidade e da vinculação dos atos administrativos à lei, o que de plano criaria um conflito entre a norma editada no Decreto-lei nº 2.124/84 e a Constituição Federal de 1967 (art. 153, § 2º).

Em relação à fonte material, verifica-se que há na norma veiculada pelo Decreto-lei nº 2.124/84, uma nítida delegação de competência de legislar, para a criação de relações jurídicas de cunho obrigacional para o contribuinte em face do Fisco.

O Código Tributário Nacional, recepcionado integralmente pela nova ordem constitucional, estabelece em seu art. 97 o seguinte:

Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas (grifamos).

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 em lei definidas.

Não resta dúvida que somente à lei é dada a autorização para criar deveres e direitos, sendo que as obrigações acessórias não fogem à regra.

Se o Código Tributário Nacional diz que haverá cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, a locução “a seus dispositivos” refere-se aos dispositivos legais, às ações e omissões estabelecidas em lei e não 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.

Vale dizer, a hipótese de incidência contida no antecessor da norma veiculada por ato da administração não encontra fundamento de validade em norma 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 (grifamos).

Como bem assevera o artigo retomencionado, 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.

O atos administrativos de caráter normativo, ~~são~~ caracterizados como normativos pois introduzem normas atinentes ao modus operandi do exercício

Processo nº : 13971.002544/2003-21  
Acórdão nº : 303-32.419

da função administrativa tributária e têm 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.

Nesse diapasão, é sempre oportuno salientar que todo ato administrativo tem por requisito de validade cinco elementos: objeto lícito, motivação, finalidade, agente competente e forma prevista em lei.

Percebe-se que a Instrução Normativa nº 129/86 cumpriu os desígnios orientadores de validade do ato relativamente aos três primeiros elementos, uma 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 na necessidade de a Fazenda ter o controle dos fatos geradores que fazem surgir cada relação jurídica tributária entre o contribuinte e o Fisco, tendo por finalidade o controle do recolhimento dos respectivos tributos.

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

É de se ressaltar que, ainda que se admitisse que o Decreto-lei nº 2.124/84 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.

Ora, se o Ministério da Fazenda não tinha a competência para delegar a competência que recebera com exclusividade do Decreto-lei nº 2.124/84, a Portaria MF nº 118/84, extravasou os limites do poder outorgados pelo Decreto-lei.

Se toda norma deve encontrar fundamento de validade na norma hierarquicamente superior, onde estaria o fundamento de validade da Portaria MF 118/84, se o Decreto-Lei não lhe outorgou competência para delegação?

Em relação à forma prevista em lei, entendendo-se lei como norma no sentido lato, a instituição da obrigação de entrega de Declaração de Contribuições e 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.

Processo nº : 13971.002544/2003-21  
Acórdão nº : 303-32.419

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 correspondente 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.

Por fim, mas de importância fundamental, é constatar-se que a delegação de competência legiferante introduzida pelo Decreto-lei nº 2.124/84, não encontra supedâneo jurídico na nova ordem constitucional instaurada pela Constituição Federal de 1988, uma vez que o art. 25 do ADCT 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.

Ora, a competência de legislar sobre matéria pertinente ao sistema tributário é do Congresso Nacional, como determina o art. 48 da Constituição Federal, sendo que a delegação outorgada pelo Decreto-lei nº 2.124/84, ato do Poder Executivo auto disciplinado, que ainda que pudesse ter validade na vigência da constituição anterior, perdeu sua vigência 180 dias 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 129/86, ficou sem fonte material que a sustente e, consequentemente, também perdeu sua vigência em abril de 1989.

Analizada a norma instituidora da obrigação acessória tributária, entendo cabível apreciar a cominação da penalidade estabelecida na Instrução Normativa.

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, p. 536/549, denominado 'A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária' GERD W.

Processo nº : 13971.002544/2003-21  
Acórdão nº : 303-32.419

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, p. 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 BASILEU GARCIA (in Instituições de Direito Penal, vol. I, Tomo I, Ed. Max Limonad, 4ª edição, p. 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, antijurídica, 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., p. 19).

Na Constituição Federal há expressa disposição que repete a máxima retromencionada, em seu art. 5º, inciso 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, retrocitado.

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, p. 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. - p. 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.

(...)

Processo nº : 13971.002544/2003-21  
Acórdão nº : 303-32.419

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 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."

Em última análise, nos cabe verificar quanto a aplicação do artigo 7º da Lei 10.426 de 24 de Abril de 2002 para o caso em tela, fazendo-se mister recorrer aos fatos para destes extrair-se a conclusão: a) As Declarações de Débitos e Créditos Tributários referem-se aos trimestres de 1999, com prazo máximo estabelecidos para entrega até 29/02/2000. b) As entregas relativas às DCTFs ocorreriam todas em

Processo nº : 13971.002544/2003-21  
Acórdão nº : 303-32.419

02/05/2001. c) Todas as entregas, portanto, foram anteriores ao surgimento da lei retrocitada.

Não obstante ao Princípio da Irretroatividade da Lei, a exceção se mais benéfica ao contribuinte, dispõe a este respeito o Código Tributário Nacional, em seu artigo 106: “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; ...”.

Portanto, decorre a partir da lei 10.426/02 o estabelecimento de penalidades ao contribuinte que não entrega ou entrega de forma intempestiva as obrigações acessórias a que deve se sujeitar, sendo vedado a sua aplicação ao fatos passados.

Diante do exposto, entendo que a Instrução Normativa nº 129/86, 126/98, 52/99 e 18/00, não são veículos próprios 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.”

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 13 de Setembro de 2005

MARCIEL EDER COSTA - Relator

Processo nº : 13971.002544/2003-21  
Acórdão nº : 303-32.419

## VOTO VENCEDOR

Conselheira Anelise Daudt Preito, Relatora Designada

*Data venia*, discordo do Ilustre Relator. A meu ver, é cabível a imputação da penalidade por atraso na entrega da DCTF. Se não, vejamos.

Um dos argumentos que normalmente são trazidos refere-se à legalidade de tal imputação.

Nesse passo, cabe avaliar o disposto no artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República promulgada em 5 de outubro de 1988, *verbis*:

“Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:

- I. ação normativa;
- II. alocação ou transferência de recursos de qualquer espécie.”

A questão que se coloca é: poderia o Secretário da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa SRF nº 129, de 19.11.86, instituir a obrigação acessória da entrega da DCTF, tendo em vista o disposto naquele artigo 25 do ADCT?

Vale lembrar que o art. 5º do Decreto-Lei nº 2.214/84 conferiu competência Ministro da Fazenda para “*eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal*”. A Portaria MF nº 118, de 28.06.84, delegou tal competência ao Secretário da Receita Federal.

Tais dispositivos teriam sido revogados, segundo o previsto no ADCT 25, a partir de 180 dias da promulgação da Constituição de 1988, isto é, em 06/04/1989?

Antes de mais nada, importa deixar bem claro que o dispositivo constitucional transitório veda a delegação de “competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional” no que tange a ação normativa. Então, a indagação pertinente é se a Carta Magna de 1988 assinalou ao Congresso Nacional a

Processo nº : 13971.002544/2003-21  
Acórdão nº : 303-32.419

competência para instituir obrigações acessórias, como no caso da Declaração de Contribuições e Tributos Federais.

A essa questão só cabe uma resposta: não.

O princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal refere-se à instituição ou majoração de tributos. O artigo 146, que traz as competências que seriam exclusivas da lei complementar, também não alude às obrigações acessórias. Ademais, não existe qualquer outro dispositivo prevendo que a instituição de obrigação acessória seria de competência do Congresso Nacional.

Portanto, não há que se falar em vedação à instituição da DCTF por Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal, em face do disposto no artigo 25 do ADCT.

Vale também enfatizar que a penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória de entregar a DCTF, está prevista em lei, como já assinalado, calcada no disposto no parágrafo § 3º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.214/84, *verbis*:

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

(...)

**§ 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.

(...)



Processo nº : 13971.002544/2003-21  
Acórdão nº : 303-32.419

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

**§ 3º Se o formulário padronizado (§ 1º) for apresentado após o período determinado, será aplicada multa de 10 (dez) ORTN ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no parágrafo anterior.**

**§ 4º Apresentado o formulário, ou a informação, fora do prazo, mas antes de qualquer procedimento “ex officio”, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas serão reduzidas à metade.” (grifei)**

Aliás, no que concerne à legalidade da imposição, a jurisprudência, tanto do Segundo Conselho de Contribuintes, que detinha a competência para este julgamento no âmbito administrativo, quanto do Superior Tribunal de Justiça, à qual me filio, é no sentido de que não foi ferido o princípio da reserva legal. Nesse sentido, os votos do Eminentíssimo Ministro Garcia Vieira, nos julgamentos da Primeira Turma do STJ do RESP 374.533, de 27/08/2002, do RESP 357.001-RS, de 07/02/2002 e do RESP 308.234-RS, de 03/05/2001, dos quais se extrai, da ementa, o seguinte: “É cabível a aplicação de multa pelo atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais, a teor do disposto na legislação de regência. Precedentes jurisprudenciais.”

Portanto, concluo pela legalidade da imputação.

A outra razão comumente levantada diz respeito ao cabimento da aplicação do instituto da denúncia espontânea.

A meu ver, também não procede. 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 motivação de tais decisões está muito bem explanada no voto do julgamento do Agravo Regimental no RESP-258.141-PR, em que a Primeira Turma confirmou a decisão monocrática do Eminentíssimo Ministro José Delgado, do qual extraio o seguinte excerto:

“Penso que a configuração da “denúncia espontânea” como consagrada no artigo 138 do CTN, não tem a elasticidade que lhe emprestou o v. Acórdão supradestacado, deixando sem punição as

Processo nº : 13971.002544/2003-21  
Acórdão nº : 303-32.419

infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais.

A extemporaneidade na entrega da declaração do tributo é considerada como sendo o descumprimento no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador do mesmo.

A multa aplicada é em decorrência do poder de polícia exercido pela administração pelo não cumprimento de regra de conduta imposta a uma determinada categoria de contribuinte.”

O Relator remete-se, ainda, ao voto que proferiu no RESP 190.388-GO, publicado no DOU de 22/03/1999, onde se posiciona quanto à entrega da Declaração do Imposto de Renda fora do prazo fixado pela administração tributária e antes de iniciado qualquer procedimento administrativo tendente à verificação do ilícito e onde afirma que:

“A entrega extemporânea da Declaração do Imposto de Renda, como ressaltado pela recorrente, constitui infração formal, que não pode ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair a aplicação do invocado no art. 138 do CTN.

O precedente afigura-se perigoso, na medida que pode comprometer a própria administração fiscal do imposto em questão, ficando ao talante do contribuinte a fixação da época em que deverá entregar sua Declaração do Imposto de Renda, sem qualquer penalidade.”

Concluindo, cabe reproduzir o trecho da ementa do acórdão relativo ao AGRESP 248.151-PR, que bem ilustra a posição daquela Egrégia Corte quanto ao assunto em comento: “3. A entidade “denúncia espontânea” não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais.”

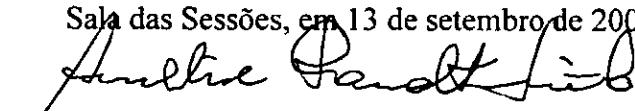
Processo nº : 13971.002544/2003-21  
Acórdão nº : 303-32.419

Finalmente, vale lembrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão CSRF/02-0.833, também já se posicionou no sentido de que não se aplica o artigo 138 do CTN no caso de obrigações acessórias, dando provimento a recurso da Fazenda Nacional, em decisão assim ementada:

“DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. É devida a multa pela omissão na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138 do CTN. Precedentes do STJ. Recurso a que se dá provimento.”

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2005

  
ANELISE DAUDT PRIETO – Relatora Designada