



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	10835.001577/2005-92
Recurso n°	137.536 Voluntário
Matéria	DCTF
Acórdão n°	303-34.940
Sessão de	8 de novembro de 2007
Recorrente	MAURÍLIO FERNANDES COMÉRCIO DE LUBRIFICANTES LTDA.
Recorrida	DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2001

Ementa: ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI. Há previsão legal para a exigência de entrega tempestiva das DCTF sob exame. A lei formal vigente nasce com o pressuposto de constitucionalidade que somente pode ser afastada no âmbito do Poder Judiciário. Foram alegadas infrações aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição do confisco. Corretas as conclusões expostas na decisão recorrida, tais normas constitucionais são dirigidas ao legislador, e em face da vigência da lei formalmente aprovada no Legislativo e sancionada pelo Executivo, não cabe à instância administrativa confrontar sua pressuposta constitucionalidade.

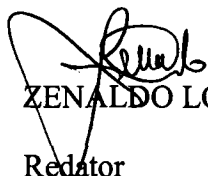
DCTF/2001. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. NÃO CABIMENTO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. É cabível a aplicação da multa pelo atraso na entrega da DCTF à vista do disposto na legislação de regência. Devida a multa ainda que a apresentação da declaração tenha se efetivado antes de qualquer procedimento de ofício, observados os limites mínimo e máximo de aplicação.

Recurso Voluntário Negado

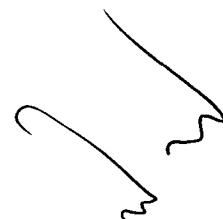
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 e Marciel Eder Costa, Relator, que deram 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

Pela clareza das informações prestadas, adoto o relatório (fls.37-38) proferido pela DRJ – RIBEIRÃO PRETO/SP, o qual passo a transcrevê-lo:

“Versa o presente processo sobre auto de infração, mediante o qual é exigido da contribuinte acima identificada, crédito tributário no valor de R\$ 4.715,97 referente à multa por atraso na entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, relativa ao(s) 2º a 4º trimestre(s) do ano calendário de.2001.

O lançamento teve fulcro nas seguintes disposições legais, citadas no referido auto: Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 113, §3º e 160; Instrução Normativa (IN) SRF n.º 73, de 1996, art. 4º c/c art. 2º; IN SRF n.º 126, de 1998, arts. 2º e 6º, c/c Portaria MF n.º 118, de 1984; Decreto-lei n.º 2.124, de 1984, art. 5º; Medida Provisória n.º 16601, convertida na Lei n.º 10.426, de 2002.

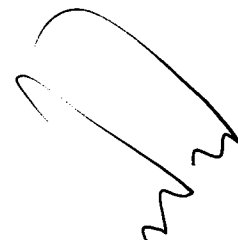
Ciente da exigência da multa, a contribuinte ingressou, tempestivamente, com a impugnação na qual solicitou o cancelamento da exigência tributária, em suma, sob as seguintes alegações:

- Deve ser declarada a insubsistência do lançamento, tendo em vista manifesta falta de liquidez e de embasamento legal.*
- Cerceamento do direito de defesa e ausência dos pressupostos de validade do ato administrativo. Em nenhum momento o Fisco possibilitou ao contribuinte a demonstração ulterior de eventuais provas.*
- Não houve o embasamento adequado das infrações e sua correlação com a penalidade aplicada, o que impede o exercício do direito constitucional da ampla defesa.*
- Inconstitucionalidade e ilegalidade da multa aplicada.*
- A aplicação da multa, no caso, constitui ofensa ao art. 138 do CTN, pois segundo esse dispositivo, a denúncia espontânea exclui a responsabilidade.*
- Tendo apresentado a DCTF sem que houvesse qualquer manifestação ou notificação da autoridade administrativa com relação à infração apontada no auto, não cabe a exigência da multa.*
- O valor da multa imposta revela-se sobremaneira confiscatória e necessita estar rigorosamente prevista em lei, para atender ao princípio constitucional da legalidade.*
- Requer deferimento de produção de prova pericial.”*

Cientificada em 06.07.2006 (AR fl.47) da decisão de fls.36-42, a qual julgou procedente o lançamento, a empresa Contribuinte apresentou Recurso Voluntário e documentos (fls.48-84) em 03.08.2006, reiterando, em síntese, as razões acima expostas.

Apesar do arrolamento de fl.74, em razão do Ato Declaratório Interpretativo da Receita Federal do Brasil nº 9, de 05 de junho de 2007 (DOU de 06/06/2007), afasta-se a exigência da garantia recursal.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'D' followed by several loops and a final flourish.

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:

“Cumpra 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 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.

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 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 conseqüência 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 n.º 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 n.º 2.124/84, que em seu art. 5.º, 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 n.º 2.124/84, encontra fundamento de validade na Constituição Federal de 1967, alterada pela Emenda Constitucional n.º 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 n.º 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 n.º 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.

e 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 retromencionado, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são complementares às leis, devendo a elas obediência e submissão.

Incabível dar ao art. 100 do Código Tributário Nacional a conotação de que está aberta a possibilidade de um ato normativo vir a substituir a função da lei, ou por falha da lei cobrir sua lacuna ou vício.

O atos administrativos de carácter normativo, são caracterizados como normativos pois introduzem normas atinentes ao modus operandi do exercício 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 cogência é imposta pela cominação de penalidade.

É de se ressaltar que, ainda que se admitisse que o Decreto-lei n.º 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 n.º 2.124/84, a Portaria MF n.º 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, 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 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 n.º 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 n.º 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 n.º 129/86, ficou sem fonte material que a sustente e, conseqüentemente, também perdeu sua vigência em abril de 1989.

Analisada a norma instituidora da obrigação acessória tributária, entendo cabível apreciar a cominação da penalidade estabelecida 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. 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, 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; 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. - p. 197) ensina:*

Por último, para que um fato seja típico, é necessário que os elementos acima expostos (comportamento humano, resultado e nexos causal) sejam descritos como crime.

(...)

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

(...)

*Foi Binding quem pela primeira vez usou a expressão 'lei em branco' para batizar aquelas leis penais que contêm a *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 Previtali 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 à 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 as DCTFs ocorreram todas em 18/03/2002. 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; ...".

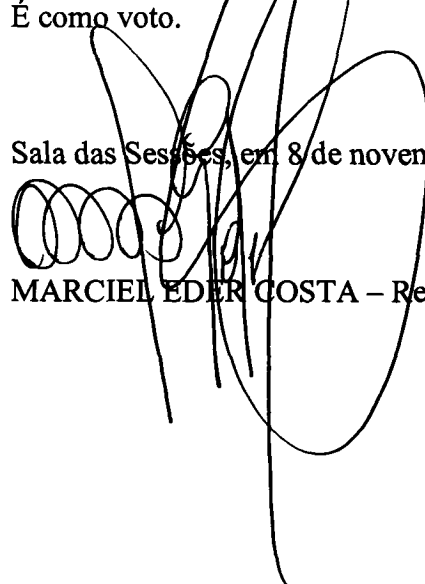
Portanto, decorre a partir da lei 10.426/02 o estabelecimento de penalidades ao contribuinte que não entrega ou entrega de forma intempestiva as obrigações acessórias a que deve se sujeitar, sendo vedado a sua aplicação ao fatos passados.

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."

Desta forma, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário afastando a aplicação da multa em questão, já que os fatos gerados são do 2º, 3º e 4º trimestre de 2001, anteriores, portanto, à Lei nº 10.426 de 24.04.2002.

É como voto.

Sala das Sessões, em 8 de novembro de 2007


MARCIEL EDER COSTA – 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 da DCTF.

Registra-se, primeiramente, no que concerne à legalidade da imposição, a jurisprudência dominante no Conselho de Contribuintes, como também no STJ, à qual me filio, que é no sentido de dar suporte a 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.”*

De fato, 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 2.214/84, *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.

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 aplicada está calcada nos dispositivos já anteriormente trazidos, dos quais se deduz que a penalidade deve ser aplicada por mês de atraso, observados limites máximo e mínimo de aplicação.

Não há neste caso que se falar em denúncia espontânea. Tal entendimento é pacífico no Superior Tribunal de Justiça, que entende não caber tal benefício quando se trata de omissão na entrega de declaração obrigatória ao fisco, 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.

Na jurisprudência administrativa mais recente, especialmente desta Câmara, vem se decidindo reiteradamente por rechaçar a possibilidade de denúncia espontânea exonerar o pagamento de multa por descumprimento de obrigação acessória autônoma legalmente prevista.

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 das multas pelo atraso na entrega. Neste caso a legislação regente prevê a redução da multa em 50%, o que foi contemplado no auto de infração sob exame.

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. A denúncia espontânea é instituto que só faz sentido em relação à infração passível de multa de ofício e que, em geral, corresponde a uma situação (fato gerador) na qual a infração informada pelo contribuinte era até então desconhecida 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 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. O bem jurídico tutelado neste caso é o controle administrativo tributário, essencial ao Estado.

A Egrégia 1ª Turma do STJ, através do recurso especial nº195161/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”.

Quanto às alegadas infrações aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição do confisco, estou de acordo com as conclusões expostas na decisão recorrida, tais normas constitucionais são dirigidas ao legislador, e em face da vigência da lei formalmente aprovada no Legislativo e sancionada pelo Executivo, não cabe à instância administrativa confrontar sua pressuposta constitucionalidade.

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

Sala das Sessões, em 8 de novembro de 2007


ZENALDO LOIBMAN - Redator

