MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º C C	PUBLICADO NO D. O. U. de 14 / 06 / 2000 Rubrica

Processo : 10384.000741/99-81
Acórdão : 202-11.946

Sessão : 15 de março de 2000
Recurso : 112.931
Recorrente : SEGURANÇA COMERCIAL DO PIAUÍ LTDA.
Recorrida : DRJ em Fortaleza - CE

DCTF – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO - O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entrega, com atraso, a DCTF. Cabível a aplicação da penalidade decorrente de descumprimento dessa obrigação acessória, prevista no Decreto-Lei n° 2.124/84. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. No Cálculo do valor da multa, contudo, deve-se levar em conta as prorrogações de vencimento no prazo de entrega das declarações. **Recurso provido em parte**.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: SEGURANÇA COMERCIAL DO PIAUÍ LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo (Relator), Helvio Escovedo Barcellos e Oswaldo Tancredo de Oliveira. Designado o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima para redigir o Acórdão.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2000

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente e Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges, Maria Teresa Martínez López e Ricardo Leite Rodrigues.

Imp/cf

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10384.000741/99-81
Acórdão : 202-11.946

Recurso : 112.931
Recorrente : SEGURANÇA COMERCIAL DO PIAUÍ LTDA.

RELATÓRIO

Em procedimento de fiscalização, a Delegacia da Receita Federal em Teresina – PI constatou que a Recorrente deixou de apresentar as Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTFs, a que estava obrigada, em razão do faturamento referente aos anos calendários de 1994 a 1998, a partir do mês de janeiro de cada ano, excetuando-se o mês de janeiro de 1995 (em que estava desobrigado), lavrado auto de infração no valor de R$ 92.030,70, relativo ao lançamento das multas por atraso no cumprimento da obrigação acessória, cientificando a Recorrente em 23/03/99.

Verifica-se que a fiscalização teve início em 10/09/98 e, portanto, teve o condão de interromper a denúncia espontânea, prevista no art. 138 do Código tributário Nacional, pelo prazo de 60 (sessenta) dias, por inteligência do art. 7°, § 2°, do Decreto n° 70.235/72.

Transcorrido o prazo, em 15/03/99, independentemente de qualquer notificação por parte da Receita Federal, a Contribuinte fez protocolizar as Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTFs que havia deixado de entregar no prazo prescrito em lei.

Por conta disso, foi realizado o lançamento de ofício da penalidade, supracitado, culminando na penalidade integral prevista no art. 1.001 do RIR/94.

Inconformada, a Recorrente apresentou, em 22/04/99, tempestiva impugnação ao lançamento tributário. Por bem tratar da matéria veiculada na impugnação, adoto o relatório da autoridade julgadora de primeira instância no tocante à peça impugnatória, parte do relatório que leio em Sessão.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - CE, esta proferiu decisão dando procedência à exigência fiscal, cujos fundamentos estão consubstanciados na seguinte ementa:

"NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

MULTA DCTF – DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO DE ENTREGA.

Processo : 10384.000741/99-81
Acórdão : 202-11.946

Verificada, em ação fiscal, a falta da entrega obrigatória da DCTF no prazo legal, cabível a imposição da multa pelo seu descumprimento.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

Ainda inconformada com a decisão singular, da qual foi intimada em 06/09/99, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, em 07/10/99, colacionando as mesmas alegações e requerimento da impugnação para submetê-los à apreciação deste Egrégio Conselho de Contribuintes, instrumentalizada com mandado de segurança que determinou o recebimento do recurso interposto independentemente da apresentação do depósito recursal administrativo.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10384.000741/99-81
Acórdão : 202-11.946

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Conheço do recurso, por ser tempestivo e por atender aos requisitos de admissibilidade.

Preliminarmente, ainda que fosse devida a exação lançada, o que mais adiante verificar-se-á incompatível com o sistema de direito positivo, verifica-se algumas impropriedades no lançamento, quais sejam:

Da Penalidade Aplicada

A penalidade aplicada integralmente, sem que a Contribuinte tenha sido formalmente notificada para realização do cumprimento dessa obrigação acessória, apresenta-se descabida.

Note-se que a fiscalização teve início em setembro de 1998, não tendo sido, na oportunidade, a Recorrente intimada à apresentação das DCTFs em atraso.Transcorrido o prazo de 60 (sessenta) dias da suspensão da denúncia espontânea, em 15/03/99, a Recorrente protocolizou as DCTFs atrasadas, conforme se verifica às fls. 17 a 61. Nessa ocasião, já havia a Recorrente recuperado a espontaneidade, sendo que, no meu entender, torna-se aplicável a exclusão da responsabilidade, por força do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Desta forma, ainda que a maioria desta Egrégia Câmara tenha posição contrária à aplicação do instituto da denúncia espontânea nos casos de adimplemento extemporâneo de obrigação acessória, a redução em 50% da multa, com fundamento no art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065/83, mostra-se medida de justiça insofismável.

Da Inobservância das IN's nºs. 53/94, 89/94, 57/94

Cabe ressaltar, entretanto, que o lançamento deve observar as alterações das datas dos vencimentos para a entrega da Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTFs relativas aos meses de jan/94 a jun/94, que foram prorrogadas para o dia 29.07.94, na forma da Instrução Normativa nº 53/94, aos meses jul/94 a set/94, que foram prorrogadas para o dia 25.11.94, na forma da Instrução Normativa nº 89/94, e ao mês de out/95, que foi prorrogado para o dia 28.12.95, na forma da Instrução Normativa nº 57/95, o que acarreta uma elevação da penalidade objeto deste processo para as alegadas obrigações inadimplidas.

Do Fundamento Legal do Lançamento

Ainda que se entenda aplicável ao caso a incidência da norma veiculada na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 73, de 19/09/94, esta somente opera efeitos a partir de sua publicação, não sendo capitulação normativa adequada aos fatos geradores de janeiro e setembro daquele ano.

Apresenta-se, portanto, ausente a capitulação legal para exigibilidade da multa para esses meses, uma vez que o veículo normativo dessa exigibilidade é a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 129/86.

Da Falta de Cotejo do Valor da Multa e os Tributos Devidos

Cabe salientar que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, na forma que disciplina o parágrafo único do art 142 do Código Tributário Nacional, ou seja, o ato administrativo de lançamento é privativo da autoridade fiscal e deve ser praticado segundo as normas que conferem ao agente público tal competência e responsabilidade. Deve, assim, o agente fiscal atentar para o atendimento de todas as normas jurídicas, inclusive, as emanadas por atos de seus superiores hierárquicos.

Nesse diapasão, cumpre verificar que o órgão exator federal, por seu comandante, expediu Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº120/89 e Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 120/90, que, em seus itens 6.3 e 3, respectivamente, vincula o lançamento da penalidade em comento ao limite do valor dos tributos e contribuições que deveriam ter sido declarados nas respectivas Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTFs não entregues.

A falta de comprovação nos autos de tal cotejo entre a multa aplicada e os valores dos tributos e contribuições relativos ao mesmo período acarreta o descumprimento de uma norma a que o agente fiscal estava obrigado a observar, concorrendo para a mácula de nulidade do lançamento.

Do Mérito da Exigibilidade

Ressaltadas as preliminares, cumpre investigar, nesta demanda, qual o fundamento jurídico e 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 se integrar, 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.

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 129/86, 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, 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 colaborara 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 pratica 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 conseqüência 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 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 manter viva a estrutura do sistema de direito positivo.

Segundo se verifica, a fonte formal da Instrução Normativa nº 129/86 é 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.

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, 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.

A antiga Constituição, no entanto, também privilegiava 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:
> I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
> II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
> III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3 do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
> IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades." *(grifos acrescidos ao original)*

Ora, torna-se cristalino 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 a autorização para criar deveres, direito, 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 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.

Os atos administrativos de caráter normativo são caracterizados como normativos pois introduz 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.

Yoshiaki Ichihara (*in* Princípio da Legalidade Tributária, pág 16) doutrina em relação às normas infralegais (que incluem as Instrução 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 possuí 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 exeqüível e aplicável, preenchendo o mundo jurídico e a visão de completude do sistema."

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

Sob análise, percebo que a Instrução Normativa nº 124/84 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 na necessidade de a Fazenda ter o controle dos fatos geradores que fazem surgir cada relação jurídico-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, 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 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 nº118/84 extravazou os limites do poder outorgados pelo decreto-lei.

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 sietema.

Assim entende que "Todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem.". 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 na norma hierarquicamente superior, onde estaria o fundamento de validade da Portaria MF nº 118/94, se o decreto-lei não lhe outorgou competência para delegação?

Em relação à forma prevista em lei, entendida 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 jurídico-tributária, por instrução normativa, não cumpre o requisito de validade do ato administrativo, uma vez que tal instituição é reservada à LEI.

A exigibilidade de veiculação, por norma legal, de ações ou omissões por parte de contribuinte e respectivas penalidades inerentes ao seu descumprimento é estabelecida pelo Código Tributário Nacional de forma insofismável.

Somente a Lei pode criar um vínculo relacional entre o Fisco e o contribuinte e a penalidade pelo descumprimento da obrigação fulcral desse vínculo. E tal poder da lei é indelegável, com o fim de que sejam garantidos o Estado de Direito Democrático e a Segurança Jurídica.

Ademais, a delegação de competência legiferante introduzida pelo Decreto-Lei nº 2.124/84 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 2.124/84, ato do Poder Executivo autodisciplinado, que ainda que pudesse ter validade na vigência da constituição anterior, perdeu sua vigência 180 dias da promulgação da Constituição Federal de 1988.

Tendo a norma que dispõe sobre a delegação de competência perdido sua vigência, a Instrução Normativa nº 124/86 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 no item 5.1 da Instrução Normativa nº 142/86, cujos argumentos acima despendidos são plenamente aplicáveis.

No Direito Tributário a sanção administrativa tributária tem a mesma conformação estrutural lógica da sanção do Direito Penal e, se assim, o ato ilícito antijurídico deve ter a cominação de penalidade específica.

Em artigo publicado na RT-718/95, pg. 536/549, denominado "A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária", GERD W. ROTHMANN, eminente professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, destacou um capítulo sob a

rubrica "Características das infrações em matéria tributária", que merece transcrição aqui para servir de supedâneo ao argumento de que a ausência de perfeita tipicidade na lei de conduta do contribuinte implica a carência da ação fiscal:

> "Tanto o crime fiscal como a mera infração administrativa se caracterizam pela antijuridicidade da conduta, pela tipicidade das respectivas figuras penais ou administrativas e pela culpabilidade (dolo ou culpa).
>
> A antijuridicidade envolve a indagação pelo interesse ou bem jurídico protegido pelas normas penais e tributárias relativas ao ilícito fiscal.
>
> (...)
>
> A tipicidade é outro requisito do ilícito tributário penal e administrativo. O comportamento antijurídico deve ser definido por lei, penal ou tributária. Segundo RICARDO LOBO TORRES (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 1993, pg. 268), a tipicidade é a possibilidade de subsunção de uma conduta no tipo de ilícito definido na lei penal ou tributária.
>
> (...)
>
> Nisto reside a grande problemática do direito penal tributário: leis penais, freqüentemente mal redigidas, estabelecem tipos penais que precisam ser complementados por leis tributárias igualmente defeituosas, de difícil compreensão e sujeitas a constantes alterações."

Na mesma esteira doutrinária o BASILEU GARCIA (in "Instituições de Direito Penal", vol. I, Tomo I, Ed. Max Limonad, 4ª edição, pg. 195) ensina:

> "No estado atual da elaboração jurídica e doutrinária, há pronunciada tendência a identificar, embora com algumas variantes, o delito como sendo a ação humana, anti-jurídica, típica, culpável e punível.
>
> O comportamento delituoso do homem pode revelar-se por atividade positiva ou omissão. Para constituir delito, deverá ser ilícito, contrário ao direito, revestir-se de antijuricidade. Decorre a tipicidade da perfeita conformidade da conduta com a figura que a lei penal traça, sob a injunção do princípio nullum crimen, nulla poena sine lege. Só os fatos típicos, isto é, meticulosamente ajustados ao modelo legal, se incriminam."

O Direito Penal (e por conseguinte o Direito Tributário Penal) contém normas adstritas às normas constitucionais. Dessa sorte, está erigido sob a primazia do princípio da

legalidade dos delitos e das penas, de sorte que a justiça penal contemporânea não concebe crime sem lei anterior que o determine, nem pena sem lei anterior que a estabeleça; daí a parêmia "nullum crimen, nulla poena sine praevia lege", erigida como máxima fundamental nascida da Revolução Francesa e vigorante, cada vez mais fortemente, até hoje (Cf. Basileu Garcia, op. Cit., pg. 19).

Na Constituição Federal há expressa disposição que repete a máxima retromencionada, em seu art. 5°, inciso XXXIX:

> "Art. 5° ...
>
> 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 - 1° 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 conseqüência jurídica do crime não é formulado senão como proibição genérica, devendo ser complementado por lei (em sentido amplo)."

Nesta linha de raciocínio, 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."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10384.000741/99-81
Acórdão : 202-11.946

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 124/86 não é veículo próprio para 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 15 de março de 2000

LUIZ ROBERTO DOMINGO

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10384.000741/99-81
Acórdão : 202-11.946

VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
RELATOR-DESIGNADO

Exsurge do relatório que o litígio cinge-se à legalidade da exigência da obrigação acessória e à aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, ao contribuinte que entrega em atraso a DCTF, mas voluntariamente e antes de qualquer iniciativa da fiscalização.

O ilustre Conselheiro-Relator reconhece o descumprimento da obrigação acessória, mas considera a exigência fiscal incabível, eis que, a seu ver, não há norma legal que a suporte.

Ora, a legalidade da obrigação acessória em comento - DCTF - deflui da competência conferida ao Ministro da Fazenda pelo art. 5º do Decreto-Lei nº 2.214/84 para *"eliminar ou instituir obrigações acessórias relativos a tributos federais administrativos pela Secretaria da Receita Federal"*, a qual, através da Portaria MF nº 118, de 28.06.84, foi delegada ao Secretário da Receita Federal.

Assim foi que, no exercício dessa competência, esta última autoridade, por intermédio da Instrução Normativa SRF nº 129, de 19.11.86, instituiu a obrigação acessória da entrega de DCTF, o que, aliás, está em conformidade com a finalidade institucional da Secretaria da Receita Federal, na qualidade de órgão gestor das atividades da administração tributaria federal.

Além do mais, a rigor, a reserva legal estabelecida no art. 97 do CTN, no que pertine às obrigações acessórias tributárias, se refere exclusivamente à cominação de penalidades pelo seu descumprimento, o que, na hipótese, foi observado, pois o acima mencionado ato administrativo e suas alterações posteriores apenas se reportam ao dispositivo legal que cumpriu essa função, qual seja, o § 3º do art. 5º do já referido 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."

Os §§ 3º e 4º do art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065/83, são assim redigidos, *verbis*:

"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.

§ 1º A informação deve ser prestada nos prazos fixados e em formulário padronizado aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

§ 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.

§ 4ºApresentado o formulário, ou a informação, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento "ex officio", ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade."

Em que pese o teor das manifestações doutrinárias em que se fundamenta o voto-vencido, esbarram no texto expresso nos atos legais acima reproduzidos ou enveredam nos meandros de sua constitucionalidade, ao argüir a violação de princípios constitucionais, o que constitui matéria estranha à esfera administrativa.

Quanto à alegação de denúncia espontânea, trazida pela recorrente, entendo que o fato de a recorrente ter entregue a declaração antes do procedimento fiscal não exclui a responsabilidade por infrações. A interpretação contrária estende, equivocadamente, o alcance do instituto da denúncia espontânea à hipótese de mera inadimplência da obrigação tributária, como a questionada nos autos.

O *quantum* aplicável da multa foi instituído pelo § 2º do art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82 e atualizado sucessivamente pelas Leis nºs 7.730/89, 7.799/89, 8.178/91 e 8218/91, MP nº 978/95 e Lei nº 8.981/95.

Negar aplicação a esta norma, nas hipóteses de entrega espontânea fora de prazo, ao argumento de que afronta o artigo 138 do CTN, implica em tomar o § 4°, do art. 11 do citado Decreto-Lei n° 1.968/82 letra morta, eis que este dispositivo normatiza a penalidade nos casos de apresentação do formulário, **fora do prazo, mas antes de qualquer procedimento "ex officio"**. Em verdade, não só esta mas todas as multas por não cumprimento espontâneo de prazo elencado na legislação tributária perderiam a razão de ser, pois não haveria outra hipótese em que pudessem ser aplicadas.

Ora, a norma do art. 115 do CTN sujeita o contribuinte à prestação de obrigações positivas ou negativas, ao interesse da arrecadação e da fiscalização. O artigo 97 prevê a possibilidade de "cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas"

Tais normas refletem o poder de coerção do Estado, como ente tributante, em exigir o cumprimento das obrigações tributárias previstas no ordenamento jurídico pátrio. Sem a imposição de sanção pecuniária, não há como assegurar o adimplemento voluntário e tempestivo destas obrigações, tomando a atividade de adminstração tributária tarefa de extraordinária dificuldade. A lei estaria a estimular a impontualidade, que passaria a ser a regra e não a exceção.

Como bem aponta o ilustre Conselheiro José Antonio Minatel[1], *"o próprio conceito de mora pressupõe um termo final para o cumprimento de uma obrigação, ou na linguagem coloquial, pressupõe um vencimento predeterminado. O vencimento não é um dos componentes necessários para o surgimento da obrigação tributária, pois não é insito à estrutura do fato gerador, tanto que nada obsta que seja fixado por outra norma, até mesmo de escalão inferior àquela que define a incidência tributária. Caracteriza-se, assim, o vencimento como delimitador da tolerância do credor, para recebimento do objeto da sua pretensão."*

Assim, a obrigação de apresentar a DCTF, como toda obrigação legal, também está provida de sanção, que é a prevista no art. 11 do Decreto-Lei n° 1.968/82 e alterações posteriores, aplicável à hipótese aqui tratada.

Cabe-nos perquirir, nesse passo, em que hipóteses o exercício da denúncia espontânea teria a eficácia de excluir a responsabilidade por infrações como previsto no art. 138 do CTN?

Para solucionar adequadamente a tal indagação, deve-se extrair o significado da norma pela interpretação sistêmica dos artigos que compõem o Capítulo V do CTN, que disciplina a responsabilidade tributária.

---

[1] Denúncia Espontânea e Multa de Mora nos Julgamentos Administrativos, Revista Dialética do Direito Tributário n° 33, ed. Dialética, p. 87

A Seção IV se inicia com os artigos 136 e 137 que tratam da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo. A seguir, o Código estatui que a responsabilidade do agente está excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada se for o caso do pagamento do tributo devido e juros de mora. Verifica-se que há uma seqüência lógica e necessária entre os dispositivos citados, não sendo possível distinguir a responsabilidade de um e de outro. Trata-se, a meu ver, da mesma responsabilidade pessoal do agente quanto a infrações conceituadas na lei como crimes, contravenções ou dolo específico, matéria mais próxima da investigação do cometimento de ilícitos penais do que das regras de incidência tributária.

Ademais, só haveria sentido na denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso dos autos, eis que o atraso da DCTF toma-se ostensivo com o decurso do prazo fixado para entrega tempestiva da mesma. O fato de o contribuinte confessar que está em mora no cumprimento da obrigação acessória não tem qualquer validade jurídica, uma vez que o fato se evidencia por si só, não assumindo os contornos de uma denúncia espontânea.

Tal instituto, aliás, não é aplicado exclusivamente em matéria tributária. No âmbito do Direito Penal, a apresentação espontânea do acusado à autoridade policial, confessando ilícito até então ignorado, pode ensejar benefícios ao denunciante.[2]

Neste sentido, nos ensina Julio Fabrini Mirabete[3]: *"Dispõe a lei, de outro lado, em relação àquele que se tiver apresentado espontaneamente à prisão, confessando crime de autoria ignorada ou imputada a outrem, não terá efeito suspensivo a apelação interposta da sentença absolutória, ainda nos casos em que o Código lhe atribuir tais efeitos (art.318). Trata-se de hipótese em que se vislumbra arrependimento do agente que colabora com a Justiça ao confessar o ilícito. Mas o benefício só pode ser reconhecido se a autoria era ignorada ou havia erro na imputação a terceiro."(Grifo nosso)*

Verifica-se, portanto, que, em matéria penal, a denúncia espontânea só beneficia o agente quando o crime é desconhecido da autoridade. Esse entendimento, embora pertinente ao processo penal, contribui consideravelmente para a interpretação do artigo 138, porquanto este trata, como vimos, da exdusão da responsabilidade do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo.

E mesmo para aqueles que entendem ser possível a interpretação extensiva para aplicar os efeitos da denúncia espontânea no caso de obrigações acessórias, antevejo obstáculo de difícil transposição, como se evidencia no brilhante voto do Conselheiro Jorge Freire: *"o artigo*

---

[2] Nesse sentido: STF: RT531/422
[3] Mirabete, PROCESSO PENAL, 8ª ed, ed Atlas, p. 392

138 trata de hipótese de exclusão de responsabilidade quando de infrações que decorram do não pagamento de obrigação principal. Quer seja por falta de pagamento, quer por pagamento a menor.

> *(..) Mas a multa ora sob exação, é em si o principal sendo aplicada isoladamente e não tendo como causa o pagamento fora do prazo de vencimento de qualquer título. Seu nascedouro está ancorado em descumprimento de obrigação acessória, no caso de entrega fora do prazo de determinada declaração do interesse do Fisco, e de cobrança legítima."*

De fato, descumprida a obrigação acessória, esta torna-se principal, ensejando a pena pecuniária, como previsto no art. 113, § 3°, do Código Tributário Nacional. Assim, não há falar em excluir a multa por infração da obrigação tributária acessória, porque, nesse caso, o crédito tributário se constitui unicamente da parcela do principal (multa). Daí pode-se concluir, nesta linha de raciocínio, que não é cabível a exclusão da multa, nas hipóteses de comparecimento espontâneo do sujeito passivo para entrega de declaração, uma vez que a denúncia espontânea não pode afetar o principal do débito.

Corroborando essa linha de raciocínio, trago à colação o entendimento unânime das duas turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça - REsp n° 116.998/SC, de DJ de 01.07.99, e REsp. n° 190.388/GO, DJ de 22.3.99 - este assim ementado:

> *"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.*
>
> *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.*
>
> *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 n° 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138 do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.*
>
> *4. Recurso provido".*

Assim sendo, não há aqui de invocar o art. 138 do CTN, o qual se refere à denúncia espontânea, nada tendo a ver com a hipótese dos autos.

Processo : 10384.000741/99-81
Acórdão : 202-11.946

Cabe, por fim, examinar as prorrogações das datas de vencimento para entrega das DCTFs. Como bem lembrou o Conselheiro-Relator, as datas dos vencimentos relativas aos meses de jan/94 a jun/94 passaram para o dia 29.07.94, na forma da Instrução Normativa nº 53/94; as dos meses de jul/94 a set/94 para o dia 25.11.94, na forma da Instrução Normativa nº 89/94. e do mês de out/95 para o dia 28.12.95, na forma da Instrução Normativa nº 57/95. Logo, no cálculo da penalidade a ser aplicada no lançamento devem ser consideradas tais alterações de vencimento.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a parcela de multa de ofício calculada com base nos meses em que houve prorrogação da data para entrega das DCTFs, nos estritos termos descritos no voto.

Sala das Sessão, em 15 de março de 2000

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA