



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo n.º : 10508.000439/98-35
Recurso n.º : 203-115780
Matéria : DCTF
Recorrente : CARGIL CACAU LTDA
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 3ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 06 de julho de 2004
Acórdão n.º : CSRF/03-04.099

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA –
INAPLICABILIDADE - 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 - DCTF.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto
por CARGIL CACAU LTDA,

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de
Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros
Nilton Luiz Bartoli (Relator) e Carlos Henrique Klaser Filho. Designado para redigir o
voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.

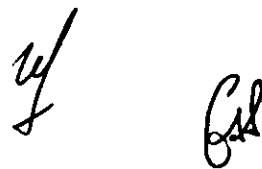
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 01 MAR 2006

Processo n.º :10508.000439/98-35
Acórdão n.º : CSRF/03-04.099

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, JOÃO HOLANDA COSTA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro HENRIQUE PRADO MEGDA.

Two handwritten signatures in black ink. The signature on the left is a stylized 'J' or 'L' shape. The signature on the right is a more complex, cursive signature.

Processo n.º : 10508.000439/98-35
Acórdão n.º : CSRF/03-04.099

Recurso n.º : 203-115780
Recorrente : CARGIL CACAU LTDA
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, contra decisão da d. 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que lavrou o Acórdão 203-07.770, consubstanciado na seguinte ementa:

"DCTF – ENTREGA A DESTEMPO DA DECLARAÇÃO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – A entrega de DCTF é obrigação acessória autônoma, puramente formal, e as responsabilidades acessórias autônomas, que não possuem vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN. Precedentes do STJ. Recurso negado."

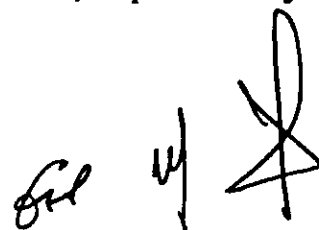
Do acórdão cuja ementa encontra-se supra transcrita, o contribuinte apresenta Recurso Especial, onde vem aduzir que o acórdão guerreado traz entendimento diverso do manifestado nos acórdãos paradigmas (Ac 202-04900; 201-67851 e 201-71060), no sentido de que a responsabilidade por infrações é excluída pela denúncia espontânea, uma vez que a infração cometida não envolve falta de pagamento de tributo, e a denúncia veio antes de qualquer procedimento fiscal relacionado com a falta.

Requer pelo provimento de seu Recurso Especial.

Instada a apresentar Contra-Razões, a Procuradoria da Fazenda Nacional manifesta-se às fls. 206, aduzindo que os acórdãos trazidos como paradigmas já encontram-se superados, havendo inclusive decisões do STJ e da CSRF em sentido contrário aos paradigmas.

Toma o Recurso Especial como protelatório, requerendo seja mantida a decisão a quo.

É o Relatório.



Processo n.º : 10508.000439/98-35
Acórdão n.º : CSRF/03-04.099

VOTO VENCIDO

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

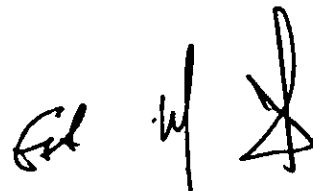
O Recurso Especial oposto pelo contribuinte é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade e contém matéria de competência desta E. Câmara de Recursos Fiscais, o que habilita esta Colenda Turma a examinar o feito.

Cumpra 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-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.

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.



Processo n.º : 10508.000439/98-35
Acórdão n.º : CSRF/03-04.099

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 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.

Processo n.º : 10508.000439/98-35
Acórdão n.º : CSRF/03-04.099

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 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.

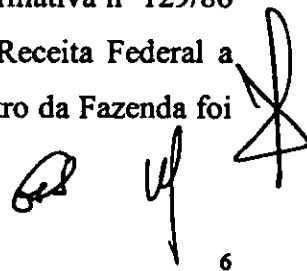
Forçoso reconhecer, a partir dessa constatação que a instituição de penalidades tributária são destinatárias das obrigações tributárias oriundas de relação jurídica tributária de dar e de relação jurídica tributária de fazer, ou seja, de cunho patrimonial ou de cunho prestacional.

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.

Se assim, tendo o modal deontico obrigatório determinado a entrega de coisa certa ou a realização de uma tarefa (obrigação de dar ou obrigação de fazer), o fato do descumprimento, de pronto, permite a aplicação da norma sancionatória.

Tratando-se de norma jurídica validamente integrada ao sistema de direito positivo (requisito formal), e tendo ela perfeita definição prévia em lei de forma a garantir a segurança do contribuinte de poder conhecer a consequência a que estará sujeito se pela prática de conduta diversa à determinada, a sanção deve ter sua consecução. Tal dever é garantia do Estado de Direito. Isto 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

Handwritten signatures and initials in black ink, located at the bottom right of the page. There are three distinct marks: a large stylized signature, a smaller signature, and a set of initials.

Processo n.º : 10508.000439/98-35
Acórdão n.º : CSRF/03-04.099

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 dispõe que o Ministro da Fazenda.

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 o princípio da legalidade e da vinculação dos atos administrativos à lei, o que de plano criaria um conflito entre a norma editada no Decreto-Lei nº 2.124/84 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;

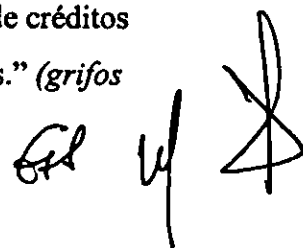
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

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 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 infração 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;

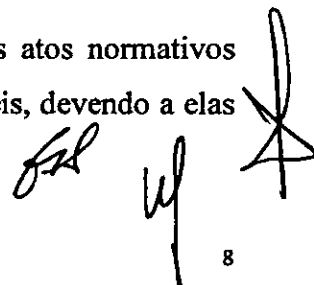
II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

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 retro mencionado, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são complementares às leis, devendo a elas



Processo n.º :10508.000439/98-35

Acórdão n.º : CSRF/03-04.099

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.

Ao atos administrativos de carácter normativo, é caracterizado como normativo pois introduz normas atinentes ao “modus operandi” do exercício da função administrativa tributária e tem 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.

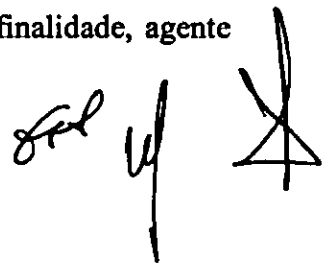
(...)

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 possui eficácia normativa se retirar o conteúdo de validade da norma superior e exercer a função específica de completar o sistema jurídico, a fim de tornar a norma superior 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.



Processo n.º : 10508.000439/98-35
Acórdão n.º : CSRF/03-04.099

Sob análise, percebo que a Instrução Normativa nº 129/86 cumpriu os designios orientadores do 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 jurídica tributária entre o contribuinte e o Fisco, tendo por finalidade o controle do recolhimento dos respectivos tributos.

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

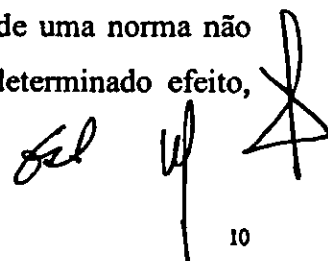
É de se ressaltar que, ainda que se admitisse que o Decreto-Lei nº 2.124/84 fosse o veículo introdutório para outorgar competência ao Ministério da Fazenda para que criasse deveres instrumentais, o Decreto-lei não poderia autorizar ao Ministério da Fazenda a delegar tal competência, como na realidade 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 nº 118/84, 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 regem as condutas humanas e as relações sociais, que se associam mediante vínculos (i) horizontais, pela coordenação entre as normas; e, (ii) verticais pela supremacia e subordinação.

Segundo Kelsen, em relação aos vínculos verticais, a relação de validade de uma norma não pode ser aferida a partir de elementos do fato. Norma (ideal) e fato (real) pertencem a mundos diferentes e portanto a norma deve buscar fundamento de validade no próprio sistema, segundo os critérios de hierarquia, próprios do sistema.

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 normas 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, entendida lei como normas no sentido lato, a instituição da obrigação de entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, por ser obrigação e, conseqüentemente, dever acometido ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, por instrução normativa não cumpre o requisito de validade do ato administrativo, uma vez que tal instituição é reservada à LEI.

Processo n.º : 10508.000439/98-35

Acórdão n.º : CSRF/03-04.099

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 auto disciplinado, que ainda que pudesse ter validade na vigência da constituição anterior, perdeu sua vigência 180 dias 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, conseqüentemente, também perdeu sua vigência em abril de 1989.

Analizada a norma instituidora da obrigação acessória tributária, entendendo 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.

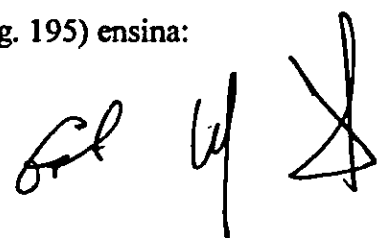
(...)

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, meticolosamente ajustados ao modelo legal, se incriminam.

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

Na Constituição Federal há expressa disposição que repete a máxima retro mencionada, em seu art. 5º, inciso XXXIX:

“Art. 5º ...

XXXIX - Não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.”.

No âmbito tributário, a trilha é a mesma, estampada no Código Tributário Nacional, art. 97, o qual já tivemos oportunidade de citar no início deste voto.

Não há, aqui, como não se invocar teorias singelas sobre o trinômio que habilita considerar uma conduta como infratora às normas de natureza penal: o fato típico, a antijuridicidade e a culpabilidade, segundo conceitos extraídos da preleção de DAMÁSIO E. DE JESUS (in Direito Penal, Vol. 1, Parte Geral, Ed. Saraiva, 17ª edição, pg. 136/137).

“O fato típico é o comportamento humano que provoca um resultado e que seja prevista na lei como infração; e ele é composto dos seguintes elementos: conduta humana dolosa ou culposa; resultado lesivo

intencional; nexo de causalidade entre a conduta e o resultado; e enquadramento do fato material a uma norma penal incriminatória.

A antijuridicidade é a relação de contrariedade entre o fato típico e o ordenamento jurídico. A conduta descrita em norma penal incriminadora será ilícita ou antijurídica em face de estar ligado o homem a um fato típico e antijurídico.

Dessa caracterização de tipicidade, de conduta e de efeitos é que nasce a punibilidade."

Tais elementos estavam ausentes no processo que cito, como também estão ausentes no caso presente. Daí não ser punível a conduta do agente.

Não será demais reproduzir mais uma vez a lição do já citado mestre de Direito Penal Damásio de Jesus, que ao estudar o **FATO TÍPICO** (obra citada - 1º volume - Parte Geral (Ed. Saraiva - 15ª Ed. - pág. 197) ensina:

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

...

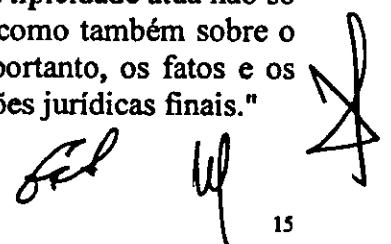
"Faltando um dos elementos do fato típico a conduta passa a constituir em indiferente penal. É um fato atípico."

...

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

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

"Segundo Alberto Xavier, "tributo, imposto, é pois o conceito que se encontra na base do processo de tipificação no Direito Tributário, de tal modo que o tipo, como é de regra, representa necessariamente algo de mais concreto que o conceito, embora necessariamente mais abstrato do que o fato da vida." Vale dizer que cada tipo de exigência tributária deve apresentar todos os elementos que caracterizam sua abrangência. "No Direito Tributário a técnica da tipicidade atua não só sobre a hipótese da norma tributária material, como também sobre o seu **mandamento**. Objeto da tipificação são, portanto, os fatos e os efeitos, as situações jurídicas iniciais e as situações jurídicas finais."



Processo n.º : 10508.000439/98-35
Acórdão n.º : CSRF/03-04.099

O princípio da tipicidade consagrado pelo art. 97 do CTN e decorrente da Constituição Federal, já que tributos somente podem ser instituídos, majorados e cobrados por meio da lei, aponta com clareza meridiano os limites da Administração neste campo, **já que lhe é vedada toda e qualquer margem de discricionariedade.**" (Grifo nosso)

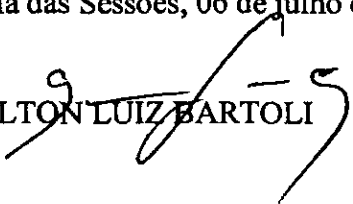
Como nos ensinou Cleide Previtalli Cais "... cada tipo de abrangência tributária deve apresentar todos os elementos que caracterizam sua abrangência... ", já que "... lhe é vedada (à Administração) toda e qualquer espécie de discricionariedade."

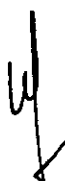
Revela-se, assim, que tanto o poder para restringir a liberdade como para restringir o patrimônio devem obediência ao princípio da tipicidade, pois é a confirmação do princípio do devido processo legal a confrontação específica do fato à norma.

Diante do exposto, entendo que a Instrução Normativa nº 129/86, não é veículo próprio a criar, alterar ou extinguir direitos, seja porque não encontra em lei seu fundamento de validade material, seja porque a delegação pela qual se origina é malversação da competência que pertine ao Decreto-Lei, ou seja porque inova o ordenamento extrapolando sua própria competência.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

Sala das Sessões, 06 de julho de 2004


NILTON LUIZ BARTOLI

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, redator.

Peço vênia ao ilustre Conselheiro Relator para discordar do seu douto voto.

Ocorre que a matéria já restou pacificada em Turmas desta CSRF, tendo em vista precedentes do Superior Tribunal de Justiça, conforme destaque:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS – DCTF. PAGAMENTO À VISTA. MULTA. **DENÚNCIA ESPONTÂNEA**. INAPLICABILIDADE. OCORRÊNCIA DE ERRO MATERIAL. CORREÇÃO.

1. 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 - DCTF.
 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. Precedentes.
 3. Não há **denúncia espontânea** quando o crédito tributário em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolançamento e é pago após o vencimento.
 4. Inexistência de parcelamento, na hipótese, que se reconhece.
 5. Acórdão mantido pelo primeiro fundamento.
 6. Embargos acolhidos, porém, sem efeitos modificativos."
- (EDcl no REsp 541468 / RS)

Decisões reiteradas de Tribunal superior devem ser observadas como fonte jurisprudencial, evitando-se litígios que, se desenvolvidos no Judiciário, terão a decisão dos precedentes. Com muito maior razão quando tais

Processo n.º : 10508.000439/98-35
Acórdão n.º : CSRF/03-04.099

precedentes favorecem a Fazenda Nacional, a qual o recurso ao Judiciário fica restrito, senão vedado, após decisão definitiva nos Conselhos de Contribuintes ou na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Já quanto aos novos argumentos utilizados, com sabedoria, pelo voto do ilustre Relator, aos mesmos, data vênica, não posso aderir.

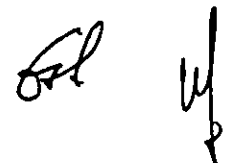
Inicialmente, o conflito entre lei ordinária, no caso Decreto-Lei, e a Constituição vigente à época de sua edição, é matéria estranha a este colegiado, lhe sendo vedado pronunciar-se sobre inconstitucionalidade de norma editada na forma constitucional prevista.

Assim sendo, válidos são os preceitos do Decreto-Lei 2.124/84, permitindo ao Poder Executivo editar normas acerca de obrigações acessórias.

O poder genericamente conferido traz em si a necessidade da imposição de penalidades quando do descumprimento das regras estabelecidas, sob pena de desfigurar todo o seu propósito, retirando-lhe qualquer eficácia prática. Ora, se o Poder Executivo pode determinar o cumprimento de obrigações acessórias, mas não pode punir os infratores a estas mesmas regras, sem qualquer conteúdo restaria a norma editada, pois o seu descumprimento não causaria ao contribuinte qualquer dano.

Ínsito ao poder de editar normas sobre obrigações acessórias está o poder de estabelecer penalidades ao seu descumprimento.

Adicionalmente, não há vedação à delegação feita pelo Ministro da Fazenda ao Secretário da Receita Federal. Pelo contrário, trata-se de ato que ao invés de ferir o espírito do Decreto-Lei 2.124/84, o atende com maior razoabilidade, pois é a Secretaria da Receita Federal o órgão especializado e responsável pela arrecadação dos tributos para os quais as obrigações acessórias são instituídas.



Processo n.º : 10508.000439/98-35
Acórdão n.º : CSRF/03-04.099

Por fim, inaplicável à espécie o artigo 25 do ADCT, pois não existe inconstitucionalidade formal superveniente. Uma vez exercido o poder conferido pelo Decreto-Lei, à luz da constituição pretérita, e não havendo inconstitucionalidade originária, a sua revogação, ainda que tácita, por força de nova Carta Magna, não invalida os atos anteriormente praticados.

Isto posto, voto por negar provimento ao especial do sujeito passivo.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 06 de junho de 2004.


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR

