



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 04/06/2001
C	
	Rubrica

62

Processo : 10830.004470/95-86
Acórdão : 202-12.557

Sessão : 08 de novembro de 2000
Recurso : 108.871
Recorrente : MÁGHINA – MÁQUINAS E GUINCHOS HIDRÁULICOS NOVA APARECIDA LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

DCTF - I) ENTREGA ESPONTÂNEA - Não ilide a multa pela omissão ou atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138 do CTN. Precedentes do STJ. **II) MULTA POR ENTREGA A DESTEMPO** - Demonstrado nos autos a entrega a destempo da DCTF, é de ser mantida a penalidade prevista no art. 11, §§ 2º, 3º e 4º, do Decreto-Lei nº 1.968/82, e alterações posteriores, por força do disposto no § 3º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.214/84. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: MÁGHINA – MÁQUINAS E GUINCHOS HIDRÁULICOS NOVA APARECIDA LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Luiz Roberto Domingo (Relator). Designado o Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2000

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Adolfo Montelo, Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente), Ricardo Leite Rodrigues e Maria Teresa Martínez López.
cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.004470/95-86

Acórdão : 202-12.557

Recurso : 108.871

Recorrente : MÁGHINA – MÁQUINAS E GUINCHOS HIDRÁULICOS NOVA APARECIDA LTDA.

RELATÓRIO

O presente feito retorna para apreciação desta Eg. Câmara, após ter sido cumprida integralmente a Diligência nº 202-02.069, determinada por este Colegiado em Sessão de 26/10/99, com o fim de que fosse verificada a efetiva suspensão da exigibilidade do depósito recursal de 30% do valor do crédito tributário em litígio, na forma do art. 32 da Medida Provisória nº 1621-30/99, uma vez que a Recorrente havia impetrado o competente Mandado de Segurança contra o ato negativo de seguimento de seu Recurso Voluntário.

Feitas as diligências cabíveis, verificou-se que, não só o Juízo da 3ª Vara Federal de Campinas concedera a segurança em caráter liminar como também prolatara sentença concessiva da segurança para o seguimento e apreciação do Recurso Voluntário.

Em relação aos fatos e atos processuais, adoto o Relatório de fls. 43 e 44, de minha lavra.

É o relatório.



Processo : 10830.004470/95-86

Acórdão : 202-12.557

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Diante do resultado da diligência ordenada e cumprida, conheço do Recurso, por tempestivo e por atender aos requisitos de admissibilidade, amparado por ordem judicial.

Trata-se de investigar, nesta demanda, qual o conteúdo e alcance da norma veiculada pelo enunciado do art. 138 do Código Tributário Nacional e se é aplicável, tão-somente, à responsabilidade tributária principal ou também à responsabilidade pelo cumprimento dos deveres instrumentais, ou obrigações acessórias.

Para tanto, reputo necessária a análise do referido enunciado, bem como localizá-lo no sistema normativo.

Com efeito, 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 dispositivos 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.

O instituto da denúncia espontânea está alocada no “TÍTULO II - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA”, “CAPÍTULO V - Responsabilidade Tributária”, “Seção IV - Responsabilidade por Infrações”, art. 138, que dispõe:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.004470/95-86

Acórdão : 202-12.557

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 exclusão da responsabilidade tributária tem como destinatárias as obrigações tributárias oriundas de relação jurídico-tributária de dar e de relação jurídico-tributária de fazer, ou seja, de cunho patrimonial ou de cunho prestacional.

Quanto à qualidade intrínseca da penalidade, cuja possível diferenciação entre a multa de mora, resultante do atraso do cumprimento da obrigação, e a multa punitiva, sanção proveniente do cometimento de uma infração, poderia ensejar a aplicação da primeira, em virtude de a segunda ser tecnicamente caracterizada na exclusão da responsabilidade do art. 138 do Código Tributário Nacional, entendo que, no caso em tela, não há como imprimir tal diferença.

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. 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.



Processo : 10830.004470/95-86

Acórdão : 202-12.557

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 manter viva a estrutura do sistema de direito positivo.

Nesse contexto, insere-se a multa como sanção tributária de natureza pecuniária, tendo como espécies a denominada multa moratória e a multa punitiva, sendo a primeira aplicada não a uma infração propriamente dita, mas, sim, por descumprimento temporal de simples dever formal/instrumental.

A multa de mora aplica-se em virtude da demora no pagamento do tributo, acréscimo previsto atualmente pelo art. 84 da Lei nº 8.981/95. Por sua vez, a multa punitiva é utilizada para penalizar o contribuinte por adotar uma conduta caracterizadora de uma infração tributária.

Embora a multa moratória seja assim denominada, possui verdadeiro caráter punitivo. Isso porque não se destina a ressarcir ou indenizar o Fisco pelo prejuízo causado pelo atraso, mas objetiva reprimir e desestimular a conduta do atraso no pagamento do tributo, ou como dizem alguns, visa estimular a conduta prevista na norma dentro dos limites temporais previstos.

Uma das circunstâncias que imprime à multa moratória a natureza punitiva é o fato de que a fixação quantitativa da pena independe do tempo pelo qual se prolongue o inadimplemento. A expressão do enunciado normativo guarda correlação com o valor da obrigação tributária inadimplida a tempo ou fixada ao arbitrio do legislador, no caso de cumprimento a destempo de dever instrumental.

O fim punitivo da multa moratória evidencia-se, também, em face da existência dos juros de mora, isto é, aqueles que visam compensar o prejuízo que advém da indisponibilidade do dinheiro que deveria ter sido recolhido como pagamento do tributo. E, no caso de descumprimento de dever instrumental (obrigação acessória), não há que se falar em prejuízo advindo de indisponibilidade de valores monetários, uma vez que tem função administrativa e não financeira.

Dessa forma, tanto a multa de mora como a punitiva têm por caráter penal, a punição do contribuinte, diferenciando-se pela causa de sua aplicação, isto é, o atraso no



Processo : 10830.004470/95-86
Acórdão : 202-12.557

pagamento, ilícito tributário ou pela prática de conduta contrária à deonticamente modalizada na norma.

Dá por que entendo que, não havendo diferença jurídica entre as obrigações tributárias (art. 113 do CTN) e não havendo diferença técnica entre multa punitiva e multa de mora, a interpretação do art. 138 do Código Tributário Nacional contempla tanto a infração cometida pelo sujeito passivo da obrigação pecuniária tributária como a infração cometida pelo sujeito passivo da obrigação acessória tributária, obrigação de fazer.

De outro lado, ao voltarmos os olhos para a validade da norma jurídica que institui a obrigação de entregar a Declaração de Contribuições e Tributos Federais, compulsadas suas fontes formal e material, verificaremos a ausência de fundamento jurídico para a autoridade administrativa editar a Instrução Normativa nº 129/86, ou seja, veicular o conteúdo de cunho obrigacional via Instrução Normativa.

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.

Dá 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



Processo : 10830.004470/95-86

Acórdão : 202-12.557

às vias da Constituição Federal, o que será feito, tão-somente, para alocar ao princípio constitucional norteador das condutas do Estado e do contribuinte.

Vimos que o Código Tributário Nacional dispõe, em seu art. 113, que “A obrigação tributária é principal ou acessória” e que, 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, sendo 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.

Segundo se verifica, a fonte material da Instrução Normativa nº 129/86 é a Portaria do Ministério da Fazenda, que delegou ao Secretário da Receita Federal a competência para eliminar ou instituir obrigações acessórias. O Ministro da Fazenda foi autorizado a eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, por força do Decreto-Lei nº 2.124/84, que, em seu art. 5º, dispõe sobre a referida delegação ao 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;



Processo : 10830.004470/95-86
Acórdão : 202-12.557

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

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.” *(grifos acrescentados 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 e direitos, sendo que as obrigações acessórias não fogem à regra. Se o Código Tributário Nacional diz: “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;



Processo : 10830.004470/95-86
Acórdão : 202-12.557

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 acrescentados 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 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.

Yoshiaki Ichihara (*in* Princípio da Legalidade Tributária, pág. 16) doutrina em relação às normas infralegais (que incluem as Instruções Normativas) o seguinte:

"São, na maioria das vezes, normas impessoais e genéricas, mas que se situam abaixo da lei e do decreto. Não podem criar, alterar ou extinguir direitos, pois a função dos atos normativos dentro do sistema jurídico visa a boa execução das leis e dos regulamentos.

(...)

É possível concluir até pela redação do art. 100 do Código Tributário Nacional; os atos normativos não criam e nem inovam a ordem jurídica no sentido de criar obrigações ou deveres.

Assim, qualquer comportamento obrigatório contido no ato normativo decorre porque a lei atribuiu força e eficácia normativa, apenas detalhando situações previstas em lei.



Processo : 10830.004470/95-86
Acórdão : 202-12.557

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 executável 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 de 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 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 nº 118/84 extravasou os limites dos poderes outorgados pelo referido 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



Processo : 10830.004470/95-86
Acórdão : 202-12.557

fundamento de validade de outra norma é figurativamente designada como norma superior, por confronto com uma norma que é, em relação a ela, a norma inferior.

... Mas a indagação do fundamento de validade de uma norma não pode, tal como a investigação da causa de um determinado efeito, perder-se no interminável. Tem de terminar numa norma que se pressupõe como a última e mais elevada. Como norma mais elevada, ela tem de ser pressuposto, visto que não pode ser posta por uma autoridade, cuja competência teria de se fundar numa norma ainda mais elevada. A sua validade já não pode ser derivada de uma norma mais elevada, o fundamento da sua validade já não pode ser posto em questão. Uma tal norma, pressuposta como a mais elevada, será aqui designada como norma fundamental (*Grundnorm*).”

Ensina Kelsen que toda ordem jurídica é constituída por um conjunto escalonado de normas, todas carregadas de conteúdo que regram as condutas humanas e as relações sociais, que se associam mediante vínculos (i) horizontais, pela coordenação entre as normas; e (ii) verticais pela supremacia e subordinação.

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

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 nº 118/94, se o referido 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 jurídico-tributária, por instrução normativa não cumpre o requisito de validade do ato administrativo, uma vez que tal instituição é reservada à LEI.



Processo : 10830.004470/95-86
Acórdão : 202-12.557

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 para legislar sobre matéria pertinente ao sistema tributário é do Congresso Nacional, como determina o art. 48 da Constituição Federal, sendo que a delegação outorgada pelo Decreto-Lei nº 2.124/84, ato do Poder Executivo auto-disciplinado, que ainda que pudesse ter validade na vigência da Constituição anterior, perdeu sua vigência 180 dias após a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Tendo a norma que dispõe sobre a delegação de competência perdido sua vigência, a Instrução Normativa nº 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.



Processo : 10830.004470/95-86
Acórdão : 202-12.557

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, 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.



Processo : 10830.004470/95-86
Acórdão : 202-12.557

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

A antijuricidade 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.



Processo : 10830.004470/95-86
Acórdão : 202-12.557

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 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, 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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.004470/95-86
Acórdão : 202-12.557

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 124/86 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 Voluntário.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2000


LUIZ ROBERTO DOMINGO



Processo : 10830.004470/95-86
Acórdão : 202-12.557

VOTO DO CONSELHEIRO ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO
RELATOR-DESIGNADO

A propósito da invocada exclusão da responsabilidade pelo pagamento espontâneo dos tributos e contribuições a que se refeririam as DCTFs não entregues de que trata este processo, é evidente a não conformação dessa hipótese com o comando do art. 138 do CTN, pois a infração em tela diz respeito ao não cumprimento da obrigação acessória de apresentar o referido instrumento de informação e não à obrigação principal de pagar os tributos e contribuições devidos.

Impende, ainda, ressaltar que, mesmo na hipótese da entrega a destempo de DCTF antes de qualquer procedimento fiscal, também não seria de se argüir o benefício da denúncia espontânea, em face do entendimento pacífico em sentido contrário do Superior Tribunal de Justiça - STJ sobre essa matéria, conforme exposto no voto condutor do Acórdão nº CSRF/02-0.833 da ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López, a saber:

"O cerne da questão consiste em analisar se o benefício da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, é aplicável ao contribuinte que entrega em atraso a DCTF, mas voluntariamente e antes de qualquer iniciativa da fiscalização.

Ressalvado o meu ponto de vista pessoal¹, cumpre noticiar que o Superior Tribunal de Justiça, cuja missão precípua é uniformizar a interpretação das leis federais, vem se pronunciando de maneira 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" (Regimento Interno do STJ, art. 9º, § 1º, IX) -, no sentido de que não há de se aplicar o benefício da denúncia espontânea nos termos do artigo 138, do CTN, quando se referir a prática de ato puramente formal do contribuinte de

¹ No passado, quando inexistia jurisprudência firmada pelo STJ, manifestei-me de forma contrária ao exposto neste feito, seguindo doutrina de José de Macedo Oliveira em seus comentários no CTN - Ed. Saraiva/1999 - Fls. 355; Sacha Calmon Navarro Coelho, em seu livro Teoria e prática das multas tributárias - Ed. Forense - Denúncia espontânea e Hugo de Brito Machado vg. repertório de Jurisprudência - 1ª Quinzena de set/99 - cad. 1, pag. 533.



Processo : 10830.004470/95-86
Acórdão : 202-12.557

entregar, com atraso, a declaração de contribuições e tributos federais - DCTFs.

Decidiu a Egrégia 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, através do Recurso Especial nº 195161/GO (98/0084905-0), em que foi relator o Ministro José Delgado (DJ de 26.04.99), por unanimidade de votos, que:

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. INCIDÊNCIA. ART. 88 DA LEI 8.981/95.

1 - A entidade "denúncia espontânea" não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.

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 nº 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.”

Acompanhando idêntica decisão, a Egrégia 2ª Turma, através do RESP 208097/PR (1999/0023056-6), DJ de 01.07.1999, deu provimento ao Recurso da Fazenda, no sentido de não acolher o benefício da denúncia espontânea, na entrega em atraso da declaração do imposto de renda. Muito embora a jurisprudência se refira a entrega das declarações de Imposto de Renda, plenamente aplicável, pela similitude, também à entrega da DCTF.

Entendeu portanto, o Superior Tribunal de Justiça, na aplicação e interpretação do artigo 138 do CTN, não ser possível a interpretação extensiva para aplicar os efeitos da denúncia espontânea no caso de obrigações acessórias, como se verifica nas DCTFs. Desta forma, comprovada a intempestividade da entrega da DCTF, é cabível a multa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.004470/95-86
Acórdão : 202-12.557

lançada, uma vez que a contribuinte descumpriu as disposições da legislação pertinente quando não procedeu ao recolhimento da multa prevista na legislação."

Já a legalidade da obrigação acessória em comento - Declaração de Contribuições e Tributos Federais - 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 administrados 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 tributária federal.

Além do mais, a rigor, a reserva legal estabelecida no art. 97 do CTN, no que pertine às obrigações acessórias tributárias, se refere à cominação de penalidades pelo seu não cumprimento, 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."

Dai fica ressaltado, também, que o vínculo da obrigação acessória de apresentar DCTF com o Decreto-Lei nº 1.968/82 é indireto, uma vez que o ato legal que deu origem a essa obrigação determinou que se aplicasse as penalidades naquele previstas (§§ 3º e 4º do art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065/83) para uma outra hipótese, na falta ou entrega, fora de prazo, da DCTF, a saber:

"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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.004470/95-86
Acórdão : 202-12.557

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.

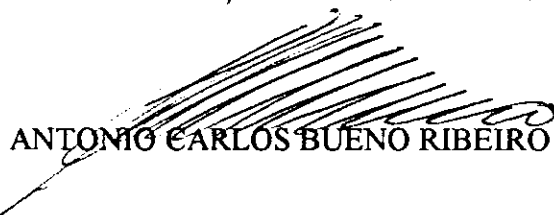
§ 3º Se o formulário padronizado (§ 1º) for apresentado após o período determinado, será aplicada multa de 10 (dez) ORTN, ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no parágrafo anterior.

§ 4º Apresentado 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."

Quanto aos argumentos deduzidos pela Recorrente e desenvolvidos com brilhantismo pelo Relator do voto vencido, em que pese o teor das manifestações doutrinárias em que se fundamenta, 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.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2000


ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO