



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLI	ADO	NO	D. O. U.
C	De	09	/	06
C				2000
				Rubrica

Processo : 10830.005385/95-44

Acórdão : 202-11.726

Sessão : 07 de dezembro de 1999

Recurso : 109.015

Recorrente : RODA VIVA AUTO POSTO LTDA.

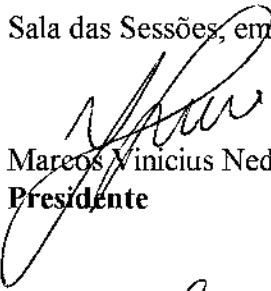
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

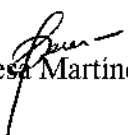
DCTF - Multa de ofício prevista no Decreto-Lei nº 1.968/82 - Procede a multa de 69,20 UFIR por mês ou fração de mês de atraso, quando verificado que a empresa deixou de apresentar as DCTFs exigidas pela legislação em vigor.
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
RODA VIVA AUTO POSTO 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 que apresenta Declaração de Voto.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 1999


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Maria Teresa Martinez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Oswaldo Tancredo de Oliveira, Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Helvio Escovedo Barcellos e Ricardo Leite Rodrigues.

cl/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.005385/95-44

Acórdão : 202-11.726

Recurso : 109.015

Recorrente : RODA VIVA AUTO POSTO LTDA.

RELATÓRIO

Consta dos autos que da empresa, devidamente qualificada, lhe é exigido através de Notificação de Lançamento, multa pela apresentação intempestiva das Declarações de Contribuições e Tributos Federais - DCTF - relativas aos meses de 04/94 e 06/94.

Através de impugnação alega em apertada síntese que as DCTF não foram apresentadas até o último dia útil do mês subsequente ao mês da ocorrência do fato gerador, em virtude de ter entendido estar dispensada da apresentação delas nos meses em que não atingiram ou ultrapassaram os limites estabelecidos no item 2.1 do anexo I do Ato Declaratório nº 34, de 08.12.93, e no art. 1º da IN SRF nº 08, de 03.02.94.

A autoridade singular, através da Decisão nº 11175/03/GB/0696/97, manifestou-se pela procedência da exigência fiscal, cuja ementa possui a seguinte redação:

“MULTA DCTF - A falta de entrega da DCTF ou a sua entrega fora dos prazos previstos, sujeita a infratora à multa estabelecida nos parágrafos 3º e 4º do art. 11 do DL nº 1.968/82, com a redação do art. 10 do DL nº 2.065/83, observadas as alterações posteriores e, ainda, conforme o disposto no artigo 1001 do RIR/94.

A apresentação espontânea da DCTF, antes de qualquer procedimento de ofício, fora do prazo legal não exclui a responsabilidade pela multa, porém, na verificação dessa hipótese, a multa será reduzida à metade.

EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE.”

Em suas razões de decidir, alega a autoridade singular que:

"A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, consoante o parágrafo único do artigo 142, do CTN. Ou seja, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa e, para chegar a realizar esse procedimento com a maior perfeição possível, a lei atribui à Administração o poder para impor ônus e deveres a particulares, denominados genericamente "obrigação acessória", a qual decorre



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10830.005385/95-44**Acórdão : 202-11.726**

da legislação tributária (e não apenas da lei) e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º, do CTN). Quando a obrigação acessória não é cumprida, fica subordinada à multa específica (art. 113, § 3º, do CTN). Assim é que a Administração exige do particular diversos procedimentos.

A apresentação de DCTF é uma obrigação acessória, para as empresas que tenham a recolher mensalmente, entre imposto e contribuições, valor superior a 10.000 (dez mil) UFIR e que tenham faturamento mensal superior a 200.000 (duzentos mil) UFIR, conforme IN SRF nº 8, de 03.02.94, art. 1º, inc. I e II, que fixou tais limites a partir de janeiro/94. Além desses parâmetros, cabe observar o que dispõe o subitem 2.1.1., do Anexo I, do Ato Declaratório COSAR/COTEC nº 05, de 28.02.94, in verbis:

"2.1.1 - A partir do mês em que qualquer um dos limites fixados no subitem 2.1 for ultrapassado, o contribuinte ficará obrigado à apresentação da DCTF, devendo manter essa obrigatoriedade até a declaração correspondente ao último mês do ano calendário em curso."

Quanto a alegação de que não efetuou a entrega das DCTF relativas aos períodos arrolados na notificação por entender que estaria dispensada de tal obrigatoriedade na forma disposta no subitem 2.1.1 supracitado, já que a IN SRF nº 8/94 nada mencionava sobre a exigência, cabe esclarecer que a referida IN apenas alterou, em seu art. 1º, os limites mensais para apresentação da DCTF, sem revogar expressamente as orientações anteriores. Por outro lado o Ato Declaratório COSAR/COTEC nº 5/94, objetivou atualizar os anexos da IN SRF nº 68, de 02.08.93, para adaptá-los à legislação vigente à época de sua edição, inclusive no que diz respeito aos limites estipulados pela IN SRF nº 8/94.

Ressalte-se que na hipótese dos autos, não mais se aplicavam as disposições da IN SRF nº 08/94 e do Ato Declaratório COSAR nº 34/93, expressamente revogados pelo art. 6º da IN SRF nº 73, de 19.09.94, publicada no DOU de 07.10.94.

No presente caso, a obrigação acessória implicou não só no cumprimento do ato de entregar a DCTF, como também, no dever de fazê-lo no prazo previamente determinado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10830.005385/95-44
Acórdão : 202-11.726

Assim, o fato de havê-la entregue, por si só não exime o contribuinte da penalidade, posto que esta está claramente definida tanto para a hipótese da não entrega, quanto para o caso de seu implemento fora do prazo estabelecido. Releva consignar que, na ocorrência desta última hipótese, a própria legislação estabelece um abrandamento na penalidade, qual seja, a redução de 50% de seu valor.

Nem há que se invocar o art. 138, do CTN, vez o instituto da denúncia espontânea não se aplica ao descumprimento de obrigação tributária acessória. O citado dispositivo legal não contempla expressamente a possibilidade e, se admissível, significaria o afastamento, em regra, de qualquer sanção para a conduta desviada de lei.

Ademais, consoante preconizado no art. 136, do CTN, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação é objetiva, como objetiva é a penalidade pelo seu descumprimento, devendo esta ser aplicada, mesmo na hipótese de apresentação espontânea, se a mesma se deu fora do prazo estabelecido, razão pela qual correta está a exigência fiscal."

Inconformada, a contribuinte apresenta recurso a este Colegiado, aduzindo em síntese que:

- foram entregues as DCTFs antes do início de qualquer procedimento fiscal;
- que (sic) segundo a sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, a obrigação tributária (principal ou acessória) é um primeiro momento na relação jurídico-tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado, por isso, a prestação respectiva ainda não é exigível. Por sua vez o crédito tributário é um segundo momento na relação de tributação, decorre ele da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, segundo se infere do art. 139 do CTN, e surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza.
- que, sem a ocorrência do lançamento, não há que se falar com exigibilidade do crédito tributário.
- que a intimação não é instrumento válido para constituição do crédito tributário.
- que, em face do que dispõe o artigo 138 do Código Tributário Nacional, haverá de não ser exigido da contribuinte, a multa, como consequência da "denúncia espontânea". Em seu favor, traz citações doutrinárias e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.005385/95-44

Acórdão : 202-11.726

jurisprudência do Conselho de Contribuintes (Ac. 104-9.208 e 202-04.907), os quais são lidos em sessão (fls. 38/39).

- que, ao final, pede que seja anulado a Decisão singular, por estar em desacordo com o artigo 138 do CTN, uma vez que exerceu o direito subjetivo da "denúncia espontânea" antes de qualquer procedimento de ofício ou medida de fiscalização.

É o relatório.

Assinatura manuscrita, provavelmente do relator, consistindo de uma letra 'S' estilizada com uma linha vertical descendente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10830.005385/95-44
Acórdão : 202-11.726

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

O cerne da questão consiste em analisar, a um, se a notificação de lançamento atende às exigências legais para constituição do crédito tributário, e, a dois, em sendo este o caso, 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.

No que pertine a se o contribuinte, ao receber notificação de lançamento de ofício, poderá alegar a preliminar de nulidade do processo, sob o fundamento de que não foi lavrado auto de infração, e portanto inexistir "lançamento" passo à análise dos fatos. A fiscalização propriamente dita, é vista sob dois aspectos. A assim chamada de fiscalização interna, conforme o próprio nome indica, é aquela exercida no interior da repartição, mediante o acompanhamento do comportamento dos contribuintes, e se exerce, por exemplo, mediante verificação da não apresentação de declarações de rendimentos, ou mediante o envio ao contribuinte de pedido de esclarecimentos sobre determinado comportamento. Desse procedimento, surgem as Notificações de Lançamento. A fiscalização externa, é aquela que é realizada no estabelecimento do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos recolhimentos de suas obrigações fiscais, lavrando, quando for o caso, o competente termo, assim chamado de auto de infração. **A atividade de lançamento, vai desde a verificação do fato gerador até a intimação para que o sujeito passivo pague determinada quantia**, instaurando-se, a partir daí o processo fiscal, embora não implique instauração do contencioso fiscal. O artigo 9º do Decreto nº 70.235/72 aponta duas maneiras de se formalizar a exigência do crédito tributário, conforme transcrição a seguir; *"A exigência do crédito tributário será formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento, distinto para cada tributo"*. Assim, a primeira é o auto de infração, levado a efeito por provocação do contribuinte ou por iniciativa da autoridade fiscal. No segundo caso, *"notificação de lançamento"* se verifica, além dos casos previstos em lei, quando a autoridade revisar a declaração de imposto de renda ou quando apurar infração aos preceitos da legislação tributária, como no presente caso. Por derradeiro, concluo pela inexistência de qualquer ilegalidade no procedimento adotado pela autoridade fiscal, ao escolher a notificação de lançamento, ao invés do auto de infração, como forma de formalização e exigência da multa apurada pelo descumprimento de obrigação acessória uma vez que devidamente formalizado nos termos da legislação aplicável.



Processo : 10830.005385/95-44

Acórdão : 202-11.726

No que pertine à aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do CTN, nenhuma razão assiste à recorrente. A uma porque, há que se ressaltar o disposto no parágrafo único do citado artigo 138 do CTN, o qual estabelece que; *Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração*. A duas, porque, mesmo que fosse este o caso, ressaltado o meu ponto de vista pessoal ¹, 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 entregar, com atraso, a declaração do Imposto de Renda.

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10830.005385/95-44
Acórdão : 202-11.726

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 citada se refira a entrega das declarações de Imposto de Renda, entendendo 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 declarações, é cabível a multa lançada, uma vez que a contribuinte descumpriu as disposições da legislação pertinente quando não procedeu ao recolhimento da multa prevista na legislação.

Portanto, em razão de todo o acima exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 1999


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.005385/95-44
Acórdão : 202-11.726

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO LUIZ ROBERTO DOMINGO

Com todo respeito que merece o douto entendimento proferido pela Colenda Câmara e em que pese o bem posicionado voto do(a) Eminentíssimo(a) Relator(a), ousou discordar da maioria pelos argumentos que a seguir declaro:

Ainda que entenda que a entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscal tendente a exigir do contribuinte o cumprimento de obrigação acessória, configura a exclusão da responsabilidade pela multa na forma do art. 138 do Código Tributário Nacional, cumpre-me 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.

Dai 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.005385/95-44

Acórdão : 202-11.726

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 colaborar para a hermenêutica. Contudo podem demonstrar indicativamente quais as disposições inaplicáveis ao caso, seja por sua especificidade seja por sua referência.

Com efeito o Título II, trata da Obrigação Tributária, e o art. 113, artigo que inaugura o Título estabelece que:

“Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.”

Este conceito legal, apesar de equiparar relações jurídicas distintas, uma obrigação de dar e outra obrigação de fazer, é um indicativo de que, para o tratamento legal dispensado à obrigação tributária, não é relevante a distinção se relação jurídica tributária, propriamente dita, ou se dever instrumental.

Para evitar descompassos na aplicação das normas jurídicas, a doutrina empreende boa parte de seu trabalho para definir e distinguir as relações jurídicas possíveis no âmbito do Direito Tributário. Todavia, para o caso em prática, não será necessário embrenhar no campo da ciência a fim de dirimi-lo.

Ao equiparar o tratamento das obrigações tributárias, o Código Tributário Nacional, equipara, consequentemente as responsabilidades tributárias relativas ao plexo de relações jurídicas no campo tributário, tornando-as 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.005385/95-44

Acórdão : 202-11.726

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.

Nesse contexto, insere-se a multa como sanção tributária de natureza pecuniária, tendo como espécies as denominadas 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.

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, que em seu art. 5º dispõe que o Ministro da Fazenda nº 118/84.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10830.005385/95-44

Acórdão : 202-11.726

É de se ressaltar que, ainda que o Decreto-Lei tivesse a competência para delegar a função legiferante ao Delegado da Receita Federal pela Portaria MF n° 118/84, o que constitui a extrapolação da competência outorgada pelo Decreto Lei.

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 n° 2.124/84 e a Constituição Federal de 1967 (art. 153, § 2°).

Em relação à fonte material, verifica-se que há na norma veiculada pelo Decreto-Lei n° 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 mesmo ocorrendo com a norma veiculada pela Portaria do MF n° 118/84, o que afronta o Código Tributário Nacional.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.005385/95-44

Acórdão : 202-11.726

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;

...

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 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 caráter 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.005385/95-44

Acórdão : 202-11.726

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 exequível 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 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 caráter pessoal ao contribuinte, cuja cogência é imposta pela cominação de penalidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.005385/95-44

Acórdão : 202-11.726

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.

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 legislferante 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 124/86, ficou sem fonte material que a sustente e, conseqüentemente, também perdeu sua vigência em abril de 1989.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.005385/95-44

Acórdão : 202-11.726

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.

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10830.005385/95-44
Acórdão : 202-11.726

“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 vigente 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10830.005385/95-44
Acórdão : 202-11.726

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 nexa 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 PREVITALI 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.005385/95-44**Acórdão : 202-11.726**

atua não só sobre a **hipótese** da norma tributária material, como também sobre o seu **mandamento**. Objeto da tipificação são, portanto, os fatos e os efeitos, as situações jurídicas iniciais e as situações jurídicas finais."

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

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

Revela-se, assim, que tanto o poder para restringir a liberdade como para restringir o patrimônio devem obediência ao princípio da tipicidade, sendo que não tendo sido a obrigação criada por regular instrumento normativo não há que se exigir a penalidade pois não cumpre os requisitos dos princípios da legalidade e da tipicidade.

Diante do exposto, entendendo 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 à Portaria nº 118/84 e ao Decreto-Lei nº 2.124/84, ou seja porque inova o ordenamento extrapolando sua própria competência, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 1999

LUIZ ROBERTO DOMINGO