



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13839.001091/00-27
SESSÃO DE : 13 de agosto de 2003
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858
RECURSO Nº : 124.845
RECORRENTE : COMPANHIA DE INFORMÁTICA DE JUNDIAÍ-CIJUN
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CUMPRIMENTO EXTEMPORÂNEO. PENALIDADE. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DCTF. Entrega a destempo da Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF sujeita o infrator à aplicação da multa por inadimplemento no cumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 5º, § 3º, do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984.

DCTF. LEGALIDADE. É cabível a aplicação da multa pelo atraso na entrega da DCTF à vista no disposto na legislação de regência.

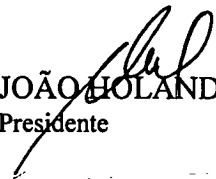
PRECEDENTES DO STJ.

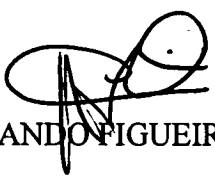
RECURSO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto à arguição suscitada na câmara de nulidade do auto de infração por ofensa ao princípio de legalidade, vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Francisco Martins Leite Cavalcante e Irineu Bianchi e por maioria de votos, negar provimento quanto à denúncia espontânea, vencido o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Carlos Fernando Figueiredo Barros, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 13 de agosto de 2003


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS
Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO e ZENALDO LOIBMAN. Ausente o Conselheiro PAULO DE ASSIS.

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858
RECORRENTE : COMPANHIA DE INFORMÁTICA DE JUNDIAÍ-CIJUN
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI
RELATOR :
DESIGNADO : CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS

RELATÓRIO

Trata-se de Impugnação a Auto de Infração que apurou atraso na apresentação da Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, apresentada espontaneamente pelo contribuinte em 09/05/97, pelo que o Auto foi reduzido em 50% de seu valor, “não cabendo nenhuma outra redução.”

O contribuinte apresentou tempestiva impugnação alegando em síntese que o procedimento fiscal não merece prosperar, amparando-se no instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN, haja vista que antes de iniciada a ação fiscal, já havia espontaneamente apresentado denúncia junto à Secretaria da Receita Federal, o que gerou o processo administrativo 13839.000294/97-00.

Corroborando sua defesa traz entendimento à respeito do INSS e decisões do Conselho de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal 4a. Região.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, exarou decisão julgando o lançamento procedente, conforme ementa e voto seguintes:

1 – EMENTA:

“Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 31/03/1995, 30/04/1995, 31/05/1995, 30/06/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 30/09/1995, 31/10/1995, 28/12/1995, 31/12/1995, 31/01/1996, 31/03/1996, 03/05/1996, 31/05/1996, 30/06/1996, 31/07/1996, 31/08/1996, 30/09/1996, 31/10/1996, 30/11/1996, 31/12/1996, 31/01/1997

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CUMPRIMENTO
EXTEMPORÂNEO. PENALIDADE.

O cumprimento da obrigação acessória apresentação de DCTF – fora dos prazos previstos na legislação tributária, sujeita o infrator à aplicação das penalidades legais, reduzidas à metade no caso de apresentação anterior a qualquer procedimento de ofício.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – não alberga ela a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF.
Entendimento consentâneo com o esposado pelo Superior Tribunal
de Justiça - STJ.

Lançamento Procedente.”

2 – VOTO:

A impugnação é tempestiva e dotada dos pressupostos de
admissibilidade, dela conheço.

A multa pelo inadimplemento no cumprimento da obrigação
acessória de entregar a DCTF está estabelecida no art. 5º, caput e §
3º, do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, dispõe:

*“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 §§
2º, 3º e 4º do artigo 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.”*

A multa prevista no §3º é a seguinte, com a redação dada pelo
Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983:

*“Art. 11 - A pessoa física ou jurídica é obrigada a informar à
Secretaria da Receita Federal os rendimentos que, por si ou como
representante de terceiros, pagar ou creditar no ano anterior, bem
como o imposto de renda que tenha retido.*

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

§

2º

.....
*§ 3º - Se o formulário padronizado (§ 1º) for apresentado após o
período determinado, será aplicada multa de 10 ORTN, ao mês-*

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

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, houver a apresentação dentro do prazo nesta a intimação, esta fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade."

Assim, fica claro no §4º, que a multa é devida mesmo no caso de entrega a destempo antes de qualquer procedimento de ofício. Trata-se, portanto, de disposição expressa de ato legal, a qual não pode deixar de ser aplicada, uma vez que é princípio assente na doutrina pátria o de que os órgãos administrativos não podem negar aplicação a leis regularmente emanadas do Poder competente, que gozam de presunção natural de constitucionalidade, presunção esta que só pode ser afastada pelo Poder Judiciário.

Demais disso, a aplicabilidade da multa por atraso na entrega da DCTF é questão cada vez mais pacificada na jurisprudência, merecendo ser transcrita ementa de recentíssima decisão do STJ, publicada no Informativo nº 94 daquele tribunal:

"MULTA. ATRASO. ENTREGA DA DCTF. LEGALIDADE. É cabível a aplicação de multa pelo atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais, a teor do disposto na legislação de regência." (REsp 308.234-RS, Rel. Min. Garcia Vieira, julgado em 3/5/2001)

Quanto à figura da denúncia espontânea, contemplada no art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), argüida pelo impugnante, frise-se a sua inaplicabilidade à presente lide, porque juridicamente só é possível haver denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso do atraso na entrega da declaração de tributos federais (DCTF), que se torna ostensivo com o decurso do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma. É oportuno mencionar que o processo ao qual alude a impugnante, foi arquivado em 04/08/2000 (fls 50) e não se refere ao assunto tratado neste processo.

Demais disso, veja-se posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão unânime de sua primeira turma provendo o Recurso Especial da Fazenda Nacional nº 246.963/PR (acórdão publicado em 05/06/2000 no Diário da Justiça da União – DJU-e), assim ementado:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

“Tributário. Denúncia espontânea. Entrega com atraso de declaração de contribuições e tributos federais – DCTF. 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. 3. Recurso especial provido.”

Digno de transcrição o seguinte trecho do voto do relator, min. José Delgado, que, de forma lapidar, coloca a questão nos devidos termos, *verbis*:

“A extemporaneidade na entrega de declaração do tributo é considerada como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador do mesmo.

A multa aplicada é em decorrência do poder de polícia exercido pela administração pelo não cumprimento de regra de conduta imposta a uma determinada categoria de contribuinte”.

Cite-se, ainda, o acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 02-01.046 em sessão de 18 de junho de 2001, o qual se transcreve:

DCTF – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA – ESPONTANEIDADE – INFRAÇÃO DE NATUREZA FORMAL. O princípio da denúncia espontânea não inclui a prática de ato formal, não estando alcançado pelos ditames do art. 138 do Código Tributário Nacional. Recurso Negado.

Desta forma, há de persistir a cobrança da multa imposta pelo descumprimento do prazo de entrega da DCTF, nos períodos retromencionados, conforme cominação legal nesse sentido.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

Diante do exposto, e de tudo mais que dos autos consta, voto no sentido de julgar procedente a exigência fiscal e prosseguir na cobrança do crédito tributário.

O contribuinte apresenta tempestivo Recurso Voluntário onde vem reafirmar os fundamentos de sua peça impugnatória, ressaltando que “as DCTFs objeto do Auto de Infração ora discutido referem-se aos fatos geradores ocorridos em 1995 e 1996 e foram entregues em 09/05/1997. Se, no lapso de tempo ocorrido entre a data prevista para a entrega destas DCTFs e a data da efetiva entrega a Secretaria da Receita Federal não tomou nenhuma providência no sentido de exigí-la do contribuinte, este não pode ser punido, conforme determinado pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional.”

Em garantia ao seguimento do Recurso Voluntário apresenta Depósito Recursal às fls.67.

É o relatório.



RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

VOTO VENCEDOR

Em que pese o voto apresentado pelo I. Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, relativo ao julgamento da matéria discutida nos presentes autos, discordo, *data vênia*, das argumentações por ele adotadas, tendo em vista as razões que abaixo passo a expor:

É oportuno destacar, inicialmente, que a recorrente não contesta ter entregue fora do prazo legal, as Declarações de Contribuições e Tributos Federais - DCTFs, pelo contrário, reconhece a falha cometida, porém ressalta que as apresentou espontaneamente, antes de qualquer procedimento por parte do Fisco, o que, no seu entender, caracteriza a denúncia espontânea prevista no art. 138 da Lei nº 5.172 (CTN), de 25 de outubro de 1966, razão pela qual considera indevido o lançamento de ofício formalizado mediante o Auto de Infração de fls. 04/10.

Equivoca-se a recorrente ao alegar que a apresentação espontânea exclui a responsabilidade pela infração cometida e a aplicação da multa correspondente, pois tratando-se no caso de obrigação acessória à qual estão sujeitos todos os contribuintes, é inaplicável o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Dispõe o art. 113, § 2º, do CTN, que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária.

Por sua vez, o art. 111 da Lei n.º 5.172, de 1966 - CTN dispõe:

“ Art. 111 – Interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

A respeito do assunto, os esclarecimentos formulados no Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário, por Aldemário Araújo Castro, Procurador da Fazenda Nacional, demonstram a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea ao descumprimento de obrigação acessória, como se depreende a seguir:



RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

“Com efeito, o objetivo da denúncia espontânea, conforme explícita previsão legal, é afastar a responsabilidade por infração contida na composição do crédito tributário impago. Quando o tributo não é pago em tempo hábil gera um crédito com, pelo menos, os seguintes componentes: PRINCIPAL – tributo, MULTA – penalidade pecuniária e JUROS DE MORA . A denúncia espontânea afasta justamente a parte punitiva e mantém, com toda a sua intensidade quantitativa, o PRINCIPAL – tributo. Esta estrutura de débito, a única referida no citado art. 138 do CTN, obviamente só existe no caso de descumprimento de obrigação tributária principal.

O descumprimento de obrigação tributária acessória, não contemplado explicitamente no art. 138 do CTN, gera um débito com a seguinte estrutura: PRINCIPAL - multa (penalidade pecuniária) e MULTA - inexistente. Assim, não há como afastar a parte punitiva do crédito simplesmente porque ela não existe. Em suma, a denúncia espontânea não afeta o PRINCIPAL do débito, e este, na obrigação principal decorrente do descumprimento de obrigação acessória é justamente a multa.

Uma única ponderação parece ratificar estas considerações. Admitir a denúncia espontânea para o descumprimento de obrigação acessória significa negar, em regra, a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação de fazer ou não-fazer, isto porque a sanção decorrente poderia ser afastada, a qualquer tempo, justamente a partir da realização daquela ação originalmente com prazo certo. O raciocínio seria o seguinte: apresento a declaração quando quiser, sendo, em princípio, irrelevante o marco temporal legal, porque a apresentação depois do prazo seria denúncia espontânea e afastaria a multa, única consequência da intempestividade, salvo ação fiscal extremamente improvável.

De toda sorte, as multas moratórias são sempre devidas, com ou sem, denúncia espontânea, porquanto fixadas em lei e de natureza indenizatória, nitidamente apartada das penalidades pecuniárias”.

Antes da análise das questões específicas, convém destacar que existindo dispositivos que estabelecem uma obrigação acessória por parte do sujeito passivo, e que impõem uma multa pelo seu descumprimento, sendo tais dispositivos integrantes da legislação tributária, conforme estabelecido nos art. 96 e 100, I, do CTN, a sua observância é obrigatória por parte das autoridades administrativas; assim, em relação à legislação que fundamenta a autuação, arrolada no auto de infração de fls. 04/10, os agentes do Fisco estão plenamente vinculados, e sua desobediência pode

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

causar a responsabilização funcional, conforme previsão do parágrafo único do art. 142 do CTN, que tem a seguinte redação:

“ a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

A respeito da entrega espontânea, o entendimento da interessada sobre a matéria não pode ser levado em consideração. Ocorre, que a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, hipótese que encontra previsão no art. 138 do CTN, não se aplica ao presente caso, pois a multa em discussão é decorrente da satisfação extemporânea de uma obrigação acessória (entrega de declaração) à qual, frise-se, estão sujeitos todos os contribuintes, e obrigações dessa espécie, pelo simples fato de sua inobservância, convertem-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3º do CTN).

Assim, não se configura denúncia espontânea o cumprimento de obrigação acessória depois de decorrido o prazo legal para o seu adimplemento, sendo a multa decorrente da impontualidade da contribuinte.

Confirmando este entendimento, o Superior Tribunal de Justiça – STJ vêm decidindo neste mesmo sentido, conforme jurisprudência abaixo transcrita, ao tratar da questão da aplicação de multa por atraso no cumprimento de obrigação acessória:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DA DECLARAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO INFRAÇÃO FORMAL. NÃO CONFIGURAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

I. A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

II. Ademais, "a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um". (REsp nº243.241-RS) (ERESP 208097/PR)

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. MULTA MORATÓRIA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

CABIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO
CONFIGURADA.

1 - O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é ato puramente formal, sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo, e como obrigação acessória autônoma não é alcançada pelo art. 138 do CTN, estando o contribuinte sujeito ao pagamento da multa moratória prevista no art. 88 da Lei nº 8.981/95.

2 - Precedentes.

3 - Recurso especial provido.

(RESP 246960/RS)”

Consolidando as normas citadas, têm as autoridades administrativas julgadoras se manifestando no mesmo sentido na apreciação de matéria dessa natureza, valendo lembrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão CSRF/02-0.833, também já se posicionou no sentido de que não se aplica o artigo 138 do CTN no caso de obrigações acessórias, dando provimento a recurso da Fazenda Nacional, em decisão assim ementada:

“DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. É devida a multa pela omissão 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. Recurso a que se dá provimento.”

“MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – É devida a multa no caso de entrega da declaração fora do prazo estabelecido ainda que o contribuinte o faça espontaneamente. Não se caracteriza a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN em relação ao descumprimento de obrigações acessórias com prazo fixado em lei”. (Ac. 1º CC 104-17740/2000).

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA – A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda”. (Ac. 1º CC 106-11947/2001).

Ressalte-se que a responsabilidade por infração fiscal independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, conforme o disposto no artigo 136 da Lei nº 5.172 (CTN), de 1996.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

Assim, o fisco, dentro dos prazos previstos em lei, tem o poder-dever de autuar a contribuinte, a partir da constatação do descumprimento de obrigação principal ou acessória, sendo este o fundamento da multa aplicada e, portanto, plenamente exigível.

Quanto à arguição, suscitada na Câmara, de nulidade do auto de infração por este ofender o princípio da legalidade, trata-se de matéria já apreciada nesta 3ª Câmara, a exemplo do Recurso Voluntário 124.711, apreciado em sessão de 11/09/03, que redundou no Acórdão 303-30.958, sendo designada a I. Conselheira Anelise Daudt Prieto para redigir o voto vencedor, do qual extraio os excertos abaixo transcritos, relativos à questão da ofensa ao princípio da legalidade, adotando-os no presente voto:

“Entendo ser descabida a questão levantada por ilustres colegas desta Câmara, relativa à ofensa do princípio da reserva legal.

Em primeiro lugar, cabe avaliar o disposto no artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República promulgada em 5 de outubro de 1988, *verbis*:

“Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo à prorrogação todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo **competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional**, especialmente no que tange à ação normativa; alocação ou transferência de recursos de qualquer espécie.”

A questão que se coloca é: poderia o Secretário da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa SRF nº 129, de 19.11.86, instituir a obrigação acessória da entrega da DCTF, tendo em vista o disposto naquele artigo 25 do ADCT?

Vale lembrar que o art. 5º do Decreto-lei nº 2.214/84 conferiu competência Ministro da Fazenda para “eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal”. A Portaria MF nº 118, de 28.06.84, delegou tal competência ao Secretário da Receita Federal.

Tais dispositivos teriam sido revogados, segundo o previsto no ADCT 25, a partir de 180 dias da promulgação da Constituição de 1988, isto é, em 06/04/1989?

De antemão, importa deixar bem claro que o dispositivo constitucional transitório veda a delegação de “competência

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional” no que tange a ação normativa. Então, a indagação pertinente é se a Carta Magna de 1988 assinalou ao Congresso Nacional a competência para instituir obrigações acessórias, como no caso da Declaração de Contribuições e Tributos Federais.

A essa questão só cabe uma resposta: não.

O princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal refere-se à instituição ou majoração de tributos. O artigo 146, que traz as competências que seriam exclusivas da lei complementar, também não alude às obrigações acessórias. Ademais, não existe qualquer outro dispositivo prevendo que a instituição de obrigação acessória seria de competência do Congresso Nacional.

Portanto, não há que se falar em vedação à instituição da DCTF por Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal, em face do disposto no artigo 25 do ADCT.

Vale também enfatizar que a penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória de entregar a DCTF, está prevista em lei, como já assinalado, calcada no disposto no parágrafo 3º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.214/84, *verbis*.

“Art. 5º – O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

§ 3º. Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os parágrafos 2º, 3º e 4º, do art. 11, do Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.”
(grifei)

O caput e os §§ 2º, 3º e 4º do art. 11 do Decreto-lei nº 1.968/82, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065/83, estão assim redigidos:

“Art. 11 – A pessoa física ou jurídica é obrigada a informar à Secretaria da Receita Federal os rendimentos que, por si ou como

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

representante de terceiros, pagar ou creditar no ano anterior, bem como o Imposto sobre a Renda que tenha retido.

(...)

§ 2º Será aplicada multa de valor equivalente ao de uma ORTN para cada grupo de 5 (cinco) informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas nos formulários entregues em cada período determinado.

§ 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 do prazo, mas antes de qualquer procedimento “ex officio”, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas serão reduzidas à metade.” (grifei)

Aliás, no que concerne à legalidade da imposição, a jurisprudência, tanto do Segundo Conselho de Contribuintes, que detinha a competência para este julgamento no âmbito administrativo, quanto do Superior Tribunal de Justiça, à qual me filio, é no sentido de que não foi ferido o princípio da reserva legal. Nesse sentido, os votos do Eminentíssimo Ministro Garcia Vieira, nos julgamentos da Primeira Turma do STJ do RESP 374.533, de 27/08/2002, do RESP 357.001-RS, de 07/02/2002 e do RESP 308.234-rs, DE 03/05/2001, dos quais se extrai, da ementa o seguinte. “É cabível a aplicação de multa pelo atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais, a teor do disposto na legislação de regência. Precedentes jurisprudenciais.”

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.”

Posto isto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003.


CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS
Relator Designado

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

VOTO VENCIDO

Presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário, por conter matéria de competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes.

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 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.

Dáí 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

Com efeito, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 113, 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.

Ao equiparar o tratamento das obrigações tributárias, o Código Tributário Nacional, equipara, conseqüentemente as responsabilidades tributárias relativas ao plexo de relações jurídicas no campo tributário, tornando-as equânimes. Se equânimes as responsabilidades, não se poderia classificar de forma diversa as infrações, restando à norma estabelecer a dosimetria da penalidade atinente à teoria das penas.

Há uma íntima relação entre os elementos: obrigação, responsabilidade e infração, pois uma decorre da outra, e se considerada a obrigação tributária como principal e acessória, ambas estarão sujeitas ao mesmo regramento se o comando normativo for genérico.

Forçoso reconhecer, a partir dessa constatação que a instituição de penalidades 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 conseqüência a que estará sujeito se pela prática de conduta diversa à determinada, a sanção deve ter sua consecução. Tal dever é garantia do Estado de Direito. Isto por que, não só a preservação das garantias e direitos individuais promovem a sobrevivência do Estado de Direito, mas também a certeza de que, descumprida uma norma do sistema, este

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

será implacável na aplicação da sanção. A sanção, portanto, constitui restrição de direito, sim, mas visa manter viva a estrutura do sistema de direito positivo.

Segundo se verifica, a fonte formal da Instrução Normativa nº 129/86 é Portaria do Ministério da Fazenda que delegou ao Secretário da Receita Federal a competência para eliminar ou instituir obrigações acessórias. O Ministro da Fazenda foi autorizado a eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, por força do Decreto-Lei nº 2.124/84.

Por sua vez, 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, ainda que 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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

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, 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 acrescentados ao original)*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

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.

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

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 129/86 cumpriu os desígnios orientadores da validade do ato relativamente aos três primeiros

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

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, extravazou os limites do poder outorgado 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

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 norma hierarquicamente superior, onde estaria o fundamento de validade da Portaria MF 118/84, se o Decreto-Lei não lhe outorgou competência para delegação?

Em relação à forma prevista em lei, entendida lei como norma no sentido lato, a instituição da obrigação de entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, por ser obrigação e, conseqüentemente, dever acometido ao sujeito passivo da relação 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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

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, ainda que pudesse ter validade na vigência da constituição anterior, perdeu sua vigência 180 dias da promulgação da Constituição Federal de 1988.

Tendo a norma que dispõe sobre a delegação de competência perdido sua vigência, a Instrução Normativa nº 129/86, ficou sem fonte material que a sustente e, conseqüentemente, também perdeu sua vigência em abril de 1989.

Analisada a norma instituidora da obrigação acessória tributária, entendo cabível apreciar a cominação da penalidade estabelecida no item 5.1 da Instrução Normativa nº 129/86, 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.



RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

(...)

A tipicidade é outro requisito do ilícito tributário penal e administrativo. O comportamento antijurídico deve ser definido por lei, penal ou tributária. Segundo RICARDO LOBO TORRES (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 1993, pg. 268), a tipicidade é a possibilidade de subsunção de uma conduta no tipo de ilícito definido na lei penal ou tributária.

(...)

Nisto reside a grande problemática do direito penal tributário: leis penais, freqüentemente mal redigidas, estabelecem tipos penais que precisam ser complementados por leis tributárias igualmente defeituosas, de difícil compreensão e sujeitas a constantes alterações.”

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

“No estado atual da elaboração jurídica e doutrinária, há pronunciada tendência a identificar, embora com algumas variantes, o delito como sendo a ação humana, anti-jurídica, típica, culpável e punível.

O comportamento delituoso do homem pode revelar-se por atividade positiva ou omissão. Para constituir delito, deverá ser ilícito, contrário ao direito, revestir-se de antijuricidade. Decorre a tipicidade da perfeita conformidade da conduta com a figura que a lei penal traça, sob a injunção do princípio *nullum crimen, nulla poena sine lege*. Só os fatos típicos, isto é, meticulosamente ajustados ao modelo legal, se incriminam.

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

Na Constituição Federal há expressa disposição que repete a máxima 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.”



RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

No âmbito tributário, a trilha é a mesma, estampada no Código Tributário Nacional, artigo 97.

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; nexos 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. - pag. 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.845
ACÓRDÃO Nº : 303-30.858

senão como proibição genérica, devendo ser complementado por lei (em sentido amplo).

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

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

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

Como nos ensinou Cleide 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 pertence 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 13 de agosto de 2003

NILTON LUIZ BARTOLI – Relator

