



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

136

2º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	D. 281 AA/ 2000
C	<i>[assinatura]</i>
	Rubrica

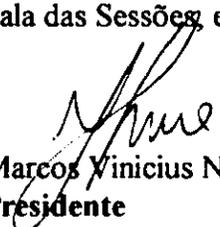
Processo : 10660.000962/98-07  
Acórdão : 202-12.319  
  
Sessão : 06 de julho de 2000  
Recurso : 111.259  
Recorrente : ALIANÇA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

**DCTF - MULTA PELA NÃO ENTREGA** - Demonstrado nos autos o descumprimento da obrigação acessória de apresentar DCTF, é de ser mantida a penalidade prevista no art. 11, §§ 2º, 3º e 4º, do Decreto-Lei nº 1.968/82, e alterações posteriores, por força do disposto no § 3º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.214/84. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: ALIANÇA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Oswaldo Tancredo de Oliveira e Luiz Roberto Domingo (Relator). Designado o Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro para redigir acórdão. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Ricardo Leite Rodrigues.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2000

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
Presidente

  
Antonio Carlos Bueno Ribeiro  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Maria Teresa Martínez López e Adolfo Montelo.  
Iao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo** : 10660.000962/98-07  
**Acórdão** : 202-12.319

**Recurso** : 111.259  
**Recorrente** : ALIANÇA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

## RELATÓRIO

Em cumprimento à intimação, de 29/07/98, a Recorrente apresentou, em 24/08/98, manifestação formal alegando que não apresentara as Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTFs dos períodos de abril a agosto de 1995, em razão de a empresa ter paralisado suas atividades no período.

Verificada a movimentação da empresa por meio dos recolhimentos da Contribuição ao PIS e da COFINS, foi lavrado contra ela Auto de Infração por atraso no cumprimento de obrigação acessória, com o lançamento da penalidade capitulada com redução de 50%, sob o fundamento dos artigos 11, §§ 2º, 3º e 4º, do Decreto-Lei nº 1.968/82, com redação dada pelo art. 10 do Decreto-Lei nº 2.065/83, observadas as alterações dos arts. 27 da Lei nº 7.730/89 e 66 da Lei nº 7.799/89, do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 8.177/91, do art. 21 da Lei nº 8.178/91, do art. 10 da Lei nº 8.218/91, do art. 3º, inciso I, da Lei nº 8.383/91, do art. 30 da Lei nº 9.249/95, art. 113, § 3º, da Lei 5.172/66, IN SRF nº 129/86, e IN SRF nº 73/96.

Inconformada, a Recorrente apresentou tempestiva impugnação ao lançamento tributário em 09/12/98, no qual, alega, em síntese, que:

- (iv) durante o ano de 1995 o faturamento da empresa não excedeu ao limite global de 200.000,00 UFIR, em nenhum mês;
- (v) o Ato Declaratório que estendeu a obrigatoriedade da apresentação da DCTF, também nos meses subseqüentes àquele que ocorreu a incidência, não tem o condão de alterar dispositivo de lei, portanto, não pode prevalecer em detrimento daquela;
- (vi) a multa aplicada no valor de R\$ 57,34, prevista na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 73/96, não pode ser utilizada para fatos geradores anteriores à sua instituição, sob pena de ferir o princípio da anterioridade (art. 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal);



Processo : 10660.000962/98-07  
Acórdão : 202-12.319

- (vii) a entrega da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica constitui denúncia espontânea da Recorrente em relação às informações que seria prestadas na Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, tanto que a própria Receita Federal se embasou nessas informações para determinar a obrigação do cumprimento do dever instrumental em pauta; e
- (viii) não acatados os argumentos expendidos, seja a penalidade reduzida em 50% (cinquenta por cento).

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG, foi proferida decisão singular dando procedência à exigência fiscal, cuja ementa é a seguinte:

***“NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO***

***INFRAÇÕES E PENALIDADES***

***Multa por atraso na entrega da DCTF- Cabível a aplicação da multa pela não apresentação da DCTF, quando ficar comprovado que a contribuinte não cumpriu com esta obrigação acessória, apesar de estar enquadrada nos critérios de obrigatoriedade definidos pela SRF.***

***RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA***

***Responsabilidade por infrações – Denúncia espontânea- A multa pela não apresentação da DCTF trata de multa indenizatória aplicada em decorrência de descumprimento de obrigação acessória. Neste aspecto não há que se falar em denúncia espontânea, especialmente, quando ocorre o início do procedimento fiscal.***

***Lançamento procedente”.***

Ainda inconformada com a decisão singular, da qual foi intimada em 16/03/99, a Recorrente interpõe Recurso Voluntário, em 13/04/99, colacionando as mesmas alegações e requerimento da impugnação para submetê-los à apreciação deste Egrégio Conselho de Contribuintes, o qual teve seguimento independentemente da realização do depósito recursal, em face da obtenção de liminar concedida contra tal requisito de admissibilidade, em Mandado de Segurança, processo nº 99.014139-2, impetrado pela Recorrente, perante a Sétima Vara Federal de Belo Horizonte.

É o relatório.



Processo : 10660.000962/98-07  
Acórdão : 202-12.319

### VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Preliminarmente, cabe ressaltar que o lançamento laborou em equívoco na determinação do valor das penalidades uma vez que não respeitou, ao que parece, os limites estabelecidos pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 120/89, item 6.3 do Anexo II, que limita o valor da multa ao total do imposto devido pela Recorrente e que deveria ser objeto da declaração.

Quanto ao valor do faturamento da recorrente não ter alcançado o limite global de 200.000 UFIR, não tem qualquer fundamento a alegação em relação ao ano de 1995, em face da prova produzida pela própria Recorrente (DIRPJ – Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica 1996/1995), da qual se infere o contrário do alegado.

Insubsistente a alegação de que a multa não poderia ter como base por mês de atraso o valor de R\$ 57,34, pelo fato de ter sido fixada em UFIR, uma vez que tanto faz a correção da multa por mês, ou a constituição do valor em UFIR e posterior atualização.

Da mesma forma improcede a alegação de denúncia espontânea pela entrega da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, uma vez que são obrigações acessórias distintas que não se confundem, sendo que o cumprimento de uma não importa em denúncia espontânea em relação a outra.

Por fim, incabível a redução da penalidade pelo não atendimento dos requisitos normativos que possibilitem a redução da penalidade.

Por outro lado, contudo, cumpre investigar, nesta demanda, qual o fundamento jurídico e as fontes formal e material da norma veiculada pela Instrução Normativa nº 129/86, com o fim de compulsar sua validade e eficácia no mundo do direito.

Para tanto, cabe correlacionar a norma e o veículo introdutório com todo o sistema jurídico para verificar se dele faz parte e se foi introduzido segundo os princípios e regras estabelecidos pelo próprio sistema de direito positivo. Inicialmente é de verificar-se a validade do



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10660.000962/98-07

Acórdão : 202-12.319

veículo introdutório em relação à fonte formal, para depois atermo-nos ao conteúdo da norma em relação à fonte material.

Todo ato realizado segundo um determinado sistema de direito positivo, com o fim de nele se integrar-se, deve, obrigatoriamente, encontrar fundamento de validade em norma hierarquicamente superior e esta, por sua vez, também deve encontrar fundamento de validade em norma hierarquicamente superior, e assim por diante, até que se encontre o fundamento de validade na Constituição Federal.

Como bem nos ensina o cientista idealizador da “Teoria Pura do Direito”, que promoveu o Direito de ramo das Ciências Sociais para uma Ciência própria, individualizada, de objeto caracterizado por um corte epistemológico inconfundível, a norma é o objeto do Direito que está organizado em um sistema piramidal cujo ápice é ocupado pela Constituição, que emana sua validade e eficácia por todo o sistema.

Dá por que entendo que, qualquer que seja a norma, deve-se confrontá-la com a Constituição Federal, pois, não estando com ela compatível, não estará compatível com o sistema.

No caso em pauta, no entanto, entendo que a análise da Instrução Normativa nº 129/86, que instituiu para o contribuinte o dever instrumental de informar à Receita Federal, por meio da Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, as bases de cálculo e os valores devidos de cada tributo, mensalmente, prescinde de uma análise mais profunda, chegando às vias da Constituição Federal, o que será feito tão-somente para alocar ao princípio constitucional norteador das condutas do Estado e do Contribuinte.

O Código Tributário Nacional está organizado de forma que os assuntos estão divididos e subdivididos em Livro, título, capítulo e seções, as quais contêm os enunciados normativos alocados em artigos. É evidente que a distribuição dos enunciados normativos de forma a estruturar o texto legislativo pouco pode colaborar para a hermenêutica. Contudo, podem demonstrar indicativamente quais as disposições inaplicáveis ao caso, seja por sua especificidade seja por sua referência.

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



Processo : 10660.000962/98-07  
Acórdão : 202-12.319

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

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

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

Forçoso reconhecer, a partir dessa constatação, que a instituição de penalidades 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10660.000962/98-07  
Acórdão : 202-12.319

segurança do contribuinte de poder conhecer a conseqüência a que estará sujeito pela prática de conduta diversa à determinada, a sanção deve ter sua consecução. Tal dever é garantia do Estado de Direito. Isto por que, não só a preservação das garantias e direitos individuais promovem a sobrevivência do Estado de Direito, mas também a certeza de que, descumprida uma norma do sistema, este será implacável na aplicação da sanção. A sanção, portanto, constitui restrição de direito, sim, mas visa manter viva a estrutura do sistema de direito positivo.

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. Ao Ministro da Fazenda, por sua vez, havia sido outorgada a competência para eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, conforme art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84.

O Decreto-Lei nº 2.124/84 encontra fundamento de validade na Constituição Federal de 1967, alterada pela Emenda Constitucional nº 01/69, que, em seu art. 55, cria a competência para o Presidente da República editar decretos-leis, em casos de urgência ou de interesse público relevante, em relação às matérias que disciplina, inclusive a tributária, mas não se refere à delegação de competência ao Ministério da Fazenda para criar obrigações, sejam tributárias.

A antiga Constituição, no entanto, também privilegiava 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 prestacional 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10660.000962/98-07  
Acórdão : 202-12.319

- IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.” *(grifos acrescentados ao original)*

Ora, torna-se cristalino na norma complementar que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias aos seus dispositivos (dispositivos instituídos em lei) ou para outras 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.



Processo : 10660.000962/98-07

Acórdão : 202-12.319

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.” *(grifos acrescentados ao original)*

Como bem assevera o artigo retromencionado, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são complementares às leis, devendo a elas obediência e submissão. Incabível dar ao art. 100 do Código Tributário Nacional a conotação de que está aberta a possibilidade de um ato normativo vir a substituir a função da lei, ou, por falha da lei, cobrir sua lacuna ou vício.

Os atos administrativos de caráter normativo são caracterizados como normativos por introduzirem normas atinentes ao “modus operandi” do exercício da função administrativa tributária e têm força para normatizar a conduta da própria administração, em face do contribuinte e, em relação às condutas do contribuinte, servem, tão-somente, para explicitar o que já fora estabelecido em lei. É nesse contexto que os atos normativos cumprem sua função de complementaridade das leis, sendo obrigatórios para a Fazenda e, para os contribuintes, se ratificarem ou explicitarem as normas definidas na lei.

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

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

(...)

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

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



**Processo** : 10660.000962/98-07

**Acórdão** : 202-12.319

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 de validade do ato relativamente aos três primeiros elementos, vez que a exigência de entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, com o fim de informar à Secretaria da Receita Federal 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 constitutivas de obrigações de caráter pessoal ao contribuinte, cuja cogência é imposta pelo temor da cominação de penalidade.

É de se ressaltar que, ainda que se admitisse que o Decreto-Lei nº 2.124/84 fosse o veículo introdutório para outorgar competência ao Ministério da Fazenda para que criasse deveres instrumentais, o decreto-lei não poderia autorizar ao Ministério da Fazenda a delegar tal competência, como na realidade não o fez.

Ora, se o Ministério da Fazenda não tinha a competência para delegar a competência que recebera com exclusividade do Decreto-Lei nº 2.124/84, a Portaria MF nº 118/84 extravazou os limites do poder outorgados pelo decreto-lei, pois é indiscutível que a Portaria como ato administrativo, é vinculado e, portanto, sujeito aos limites da lei (no caso do 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:



Processo : 10660.000962/98-07  
Acórdão : 202-12.319

“Dizer que uma norma que se refere à conduta de um indivíduo “vale” (é vigente)”, significa que ela é vinculativa, que o indivíduo se deve conduzir do modo prescrito pela norma.”... “O fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma. Uma norma que representa o fundamento de validade de outra norma é figurativamente designada como norma superior, por confronto com uma norma que é, em relação a ela, a norma inferior.”

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

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

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

Assim entende que “Todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem.”. Os elementos se relacionam verticalmente segundo a regra básica, interna ao próprio sistema, de que as normas de menor hierarquia buscam fundamento de validade em normas de hierarquia superior, assim, até alcançar-se o nível hierárquico Constitucional que inaugura o sistema

Ora, se toda norma deve encontrar fundamento de validade na normas hierarquicamente superior, onde estaria o fundamento de validade da Portaria MF 118/94, se o Decreto-Lei não lhe outorgou competência para delegação?



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10660.000962/98-07  
Acórdão : 202-12.319

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. É tal poder da lei é indelegável, com o fim de que sejam garantidos o Estado de Direito Democrático e a Segurança Jurídica.

Ademais, a delegação de competência legiferante introduzida pelo Decreto-Lei nº 2.124/84 não encontra supedâneo jurídico na nova ordem constitucional instaurada pela Constituição Federal de 1988, uma vez que o art. 25 estabelece o seguinte:

**“Art. 25 - Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange**  
a:

**I - ação normativa;**

**II - alocação ou transferência de recursos de qualquer espécie.”**

*(grifos acrescidos ao original)*

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

Tendo a norma que dispõe sobre a delegação de competência perdido sua vigência, a Instrução Normativa nº 124/86 ficou sem fonte material que a sustente e, conseqüentemente, também perdeu sua vigência em abril de 1989.



Processo : 10660.000962/98-07  
Acórdão : 202-12.319

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

Em artigo publicado na RT-718/95, pg. 536/549, denominado “A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária, GERD W. ROTHMANN, eminente professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, destacou um capítulo sob a rubrica “Características das infrações em matéria tributária”, que merece transcrição aqui para servir de supedâneo ao argumento de que a ausência de perfeita tipicidade na lei de conduta do contribuinte implica a carência da ação fiscal:

“Tanto o crime fiscal como a mera infração administrativa se caracterizam pela antijuridicidade da conduta, pela tipicidade das respectivas figuras penais ou administrativas e pela culpabilidade (dolo ou culpa).

A antijuridicidade envolve a indagação pelo interesse ou bem jurídico protegido pelas normas penais e tributárias relativas ao ilícito fiscal.

(...)

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

(...)

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

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

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



Processo : 10660.000962/98-07  
Acórdão : 202-12.319

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

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

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

“Art. 5º ...

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

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

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

“O fato típico é o comportamento humano que provoca um resultado e que seja prevista na lei como infração; e ele é composto dos seguintes elementos: conduta humana dolosa ou culposa; resultado lesivo intencional; nexos de causalidade entre a conduta e o resultado; e enquadramento do fato material a uma norma penal incriminatória.

A antijuricidade é a relação de contrariedade entre o fato típico e o ordenamento jurídico. A conduta descrita em norma penal incriminadora será



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10660.000962/98-07  
**Acórdão** : 202-12.319

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 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 PREVITALLI CAIS, in O Processo Tributário, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10660.000962/98-07  
Acórdão : 202-12.319

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

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

Diante do exposto, entendo que a Instrução Normativa nº 124/86 não é veículo próprio a criar, alterar ou instituir deveres instrumentais ou obrigações, seja porque não encontra em lei seu fundamento de validade material, seja porque a delegação pela qual se origina é malversação da competência que pertine ao Decreto-Lei, ou seja, porque inova o ordenamento extrapolando sua própria competência.

Apesar de conhecedor da posição sedimentada desta Egrégia Câmara, em face da legalidade da exigência ora postulada, mantenho, por hora, minha posição, para DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2000

LUIZ ROBERTO DOMINGO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10660.000962/98-07

Acórdão : 202-12.319

**VOTO DO CONSELHEIRO ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO  
RELATOR-DESIGNADO**

De início, não vejo pertinência em suscitar equívoco na determinação do valor das penalidades aqui discutidas, com base em hipótese de descumprimento dos limites estabelecidos pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 120/89, item 6.3 do Anexo II, que limita o valor da multa ao total do imposto devido pelo contribuinte e que deveria ser objeto da declaração, considerando, ainda, que essa matéria não foi alegada pela Recorrente.

No que diz respeito aos tópicos da defesa, à exceção da legalidade da obrigação acessória em comento, estou de pleno acordo com as razões de decidir do voto vencido, da lavra do ilustre Conselheiro Luiz Roberto Domingo, e aqui as considero incorporadas.

A instituição da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF deflui da competência conferida ao Ministro da Fazenda pelo art. 5º do Decreto-Lei nº 2.214/84 para "eliminar ou instituir obrigações acessórias relativos a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal", a qual, através da Portaria MF nº 118, de 28.06.84, foi delegada ao Secretário da Receita Federal.

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

Além do mais, a rigor, a reserva legal estabelecida no art. 97 do CTN, no que pertine às obrigações acessórias tributárias, se refere à cominação de penalidades pelo seu não cumprimento, o que, na hipótese, foi observado, pois o acima mencionado ato administrativo e suas alterações posteriores apenas se reportam ao dispositivo legal que cumpriu essa função, qual seja, o § 3º do art. 5º do já referido Decreto-Lei nº 2.214/84, *verbis*:

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

.....  
.....  
*§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º, do art.11, do*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10660.000962/98-07  
Acórdão : 202-12.319

*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."*

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

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

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

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

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

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

Quanto aos argumentos deduzidos pela Recorrente e desenvolvidos com brilhantismo pelo Relator do voto vencido, em que pese o teor das manifestações doutrinárias em que se fundamenta, esbarram no texto expresso nos atos legais acima reproduzidos ou enveredam nos meandros de sua constitucionalidade, ao argüir a violação de princípios constitucionais, o que constitui matéria estranha à esfera administrativa.

Isto posto, é de ser mantida a decisão recorrida, por seus próprios e jurídicos fundamentos, razão pela qual nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2000

  
ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO