



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n° 13133.000250/2005-07
Recurso n° 137.544 Voluntário
Matéria DCTF
Acórdão n° 303-34.833
Sessão de 18 de outubro de 2007
Recorrente LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS RIO VERDE S/S LTDA.
Recorrida DRJ-BRASÍLIA/DF

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2000, 2001

Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Legalidade da exigência da multa por atraso na entrega.

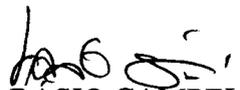
Anteriormente à vigência da Medida Provisória 16, de 27 de dezembro de 2001, convertida na Lei 10.426, de 24 de abril de 2002, a instituição da obrigação acessória tinha fundamento de validade no Decreto-lei 2.124, de 13 de junho de 1984, e no Decreto-lei 200, de 25 de fevereiro de 1967. Fatos não alcançados pelo artigo 25 do ADCT de 1988 porque consumados na ordem constitucional anterior. Penalidade instituída pelo próprio Decreto-lei 2.124, de 13 de junho de 1984.

RECURSO VOLUNTÁRIO 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 voluntário, nos termos do voto do redator. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Relator, e Marciel Eder Costa, que deram provimento parcial para excluir as penalidades dos exercícios de 2000 e 2001. Designado para redigir o voto o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.


ANELISE DAUDT PRIETO - Presidente


TARÁSIO CAMPELO BORGES - Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Luis Marcelo Guerra de Castro e Zenaldo Loibman.

1 

Relatório

Trata-se de Autos de Infração (fls. 06/09), referentes à multas por entrega fora do prazo de Declaração de Débitos e Créditos Federais – DCTF, referente aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003, fundamentados no art. 113, § 3º e 160, Lei 5172/66 do CTN, art. 4º e 2º da IN SRF 126/98 combinado com o item I da Portaria MF 118/84, art. 5º do DL nº 2124/84 e art. 7º da MP 16/2001, convertida na Lei 10.426/02.

Inconformado, o contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 01/05, na qual alega, em suma, que:

Nos AI's constam a apresentação em atraso da entrega das DCTF's referentes aos anos-calendários 2000, 2001, 2002 e 2003, os quais realmente foram entregues de conformidade com as datas apresentadas nos respectivos AI's, pelos motivos que serão justificados;

Por entender que a exigência da DCTF, bem como a previsão de multa pela falta da sua entrega ou pela entrega com informações inexatas, incompletas ou omissas, é completamente ilegal e inconstitucional, as empresas postulam o reconhecimento do seu direito de não entregarem a DCTF, bem como de não se submeterem à imposição de multas;

O profissional contábil enviou as DCTF's em atraso, porém não omitiu nenhuma informação, pois nas DIPJ, estão constando todas as informações necessárias para apreciação da Receita Federal, logo, fica claro que não houve intenção de omitir quaisquer débitos, bem como seus respectivos pagamentos, pois sabe-se que o principal objetivo da DCTF é obter uma visão integrada de informações e conseguir maior controle dos débitos;

a entrega em atraso foi motivada por dificuldade de transmissão via internet e também pela inconstância de sua obrigatoriedade e prorrogação sempre freqüente de prazos de entrega;

procedeu a entrega da DCTF somente pela necessidade de emissão de Certidão Negativa de Débitos – CND;

atos administrativos como a criação de obrigações (principais ou acessórias) e restrição de direitos contrariam o art. 113 da Lei 5.172/66 e o art. 5º da CF, não podendo ser previstos por Instrução Normativa como é o caso do art. 7º, I e II da IN 255/02, restando completamente ilegal a instituição da DCTF, bem como a obrigatoriedade de sua apresentação e, ainda, a imposição de qualquer tipo de multa.

Requer, ante o exposto, acolhimento de suas alegações, cancelando-se a cobrança das referidas declarações.

Encaminhados os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília (DF), esta indeferiu a solicitação às fls. 26/34, nos termos da seguinte ementa:

“Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE DE NORMAS LEGAIS – A instância administrativa não é foro apropriado para discussões desta natureza, pois qualquer discussão sobre a constitucionalidade e/ou ilegalidade de normas jurídicas deve ser submetida ao crivo do Poder Judiciário que detém, com exclusividade, a prerrogativa dos mecanismos de controle repressivo de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal.

ENQUADRAMENTO LEGAL – O erro ou a deficiência no enquadramento legal da infração cometida não acarreta nulidade do auto de infração quando comprovado que incorreu preterição do direito de defesa, isto, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e alentada impugnação apresentada pela contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas.

MULTA POR ATRASO DA ENTREGA DA DCTF – É cabível a cobrança das multas por atraso na entrega das DCTF se a empresa em 2000, 2001, 2002 e 2003 estava em atividades, conforme dispõe a IN SRF nº 126/1998 e IN SRF 255/2002.

ESPONTANEIDADE – A entrega da DCTF, intempestivamente, embora feito o recolhimento dos tributos devidos não caracteriza a espontaneidade prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional com o condão de ensejar a dispensa da multa prevista na legislação de regência pela falta de entrega da declaração

Lançamento Procedente”

Ciente da decisão proferida (AR de fl. 37), o contribuinte apresenta tempestivamente Recurso Voluntário, (fls. 38/40), no qual reitera os argumentos já apresentados e acrescenta que:

como o atraso na entrega das DCTF's foram objeto de denúncia espontânea, por parte do contabilista da empresa, não há incidência de multas conforme o disposto no art. 112, II do CTN;

a Lei 10.426/2002, de 24/04/2002, com a qual os julgadores de primeira instância se basearam para justificar a legalidade das multas, foi criada após os períodos de origem de tais multas;

a delegação concedida ao Secretário da Receita Federal pelo Ministro da Fazenda viola os princípios da separação dos poderes (art. 2º da CF) e da indelegabilidade tributária (art. 7º do CTN);

é ilegal a aplicação retroativa da Lei 10.426/2002, como foi efetuado em quase todos os períodos que originaram as multas.

Ante o alegado, requer reforma da decisão em primeira instância a fim de serem canceladas as multas.

Traz aos autos Relação de Bens e Direitos para Arrolamento às fls. 61.

h18i
3

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro em 11/09/2007, em único volume, constando numeração até às fls. 68, última.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF nº. 314, de 25/08/99.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

Por conter matéria deste E. Conselho, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, por tempestivo e devidamente garantido.

De plano, há que ser ressaltado que o contribuinte, acertadamente, apresentou Recurso Voluntário com garantia ao seguimento para segunda instância, exigida no artigo 2º da Instrução Normativa nº 264, de 20 de dezembro de 2002.

Ultrapassadas as análises dos requisitos de admissibilidade, passemos ao mérito.

Em inúmeras oportunidades já externei meu entendimento acerca da inaplicabilidade de multa mínima por atraso na entrega da DCTF, com respaldo na Instrução Normativa nº 129, de 19.11.1986.

Senão, vejamos:

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 a esta, que, 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.

Nestes termos, 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.

Segundo se verifica, a fonte formal da Instrução Normativa nº 129, de 19.11.1986, posteriormente alterada pela Instrução Normativa nº 73, de 19.12.1996, é a Portaria do Ministério da Fazenda nº 118, de 28.06.84, que delegou ao Secretário da Receita Federal a competência para eliminar ou instituir obrigações acessórias. Já o Ministro da Fazenda foi autorizado a eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, por força do Decreto-lei nº 2.124, de 13.06.84.

O Decreto-Lei nº 2.124, de 13.06.1984, 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 ou, não.

Afora isto, a antiga Constituição 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, de 13.06.1984 e a Lei Maior de 1967 (art. 153, §2º).


5 

Da análise do artigo 97, inciso V, do Código Tributário Nacional, também não resta dúvida que somente à lei é dada autorização para criar deveres e direitos, não escapando à regra as obrigações acessórias. Por outro lado, incabível dar ao artigo 100, do mesmo diploma, 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.

No mais, atos normativos de caráter normativo são assim caracterizados por introduzirem normas atinentes ao “modus operandi” do exercício da função administrativa tributária, tendo 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 fora estabelecido em lei. É nesse contexto que os atos normativos cumprem sua função de complementaridade das leis.

Ressalte-se que todo ato administrativo tem por requisito de validade cinco elementos: objeto lícito, motivação, finalidade, agente competente e forma prescrita em lei.

Ocorre que, a Instrução Normativa nº 129, de 19.11.1986 cumpriu os desígnios orientadores da validade do ato administrativo no concernente 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 o montante de tributos devidos e suas respectivas bases de cálculo, é de materialidade lícita, motivada pela 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.

Porém, no que tange ao agente competente, o mesmo não se verifica, uma vez que o Secretário da Receita Federal não tem a competência legiferante, privativa do Poder Legislativo, para criar normas constituidoras de obrigações de caráter pessoal ao contribuinte, cuja cogência é imposta pela cominação de penalidade.

Ainda que se admitisse que o Decreto-lei nº 2.124, de 13.06.1984, 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, tendo em vista o princípio da indelegabilidade da competência tributária (art. 7º do Código Tributário Nacional) e até mesmo o princípio da indelegabilidade dos poderes (art. 2º da CF/88).

Assim, se o Ministério da Fazenda não tinha a competência para delegar a competência que recebera com exclusividade do Decreto-lei nº 2.124, de 13.06.1984, a Portaria MF nº 118, de 28/06/1984, extravasou os limites do poder outorgados pelo Decreto-Lei.

Quanto à forma prescrita em lei, a instituição da obrigação de entrega da DCTF, por instrução normativa, também não cumpre o requisito de validade do ato administrativo, uma vez que tal instituição é reservada à Lei.

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 é indelegável, com o fim de que sejam garantidos o Estado de Direito Democrático e a Segurança Jurídica.

Dr. [assinatura]
6

Ademais, a delegação de competência legiferante introduzida pelo Decreto-Lei nº 2.124, de 13.06.1984, 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”
(Grifei)*

Assim, a competência de legislar sobre a 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, de 13.06.1984, ato do Poder Executivo auto disciplinado, que ainda que pudesse ter validade na vigência da constituição anterior, perdeu sua vigência 180 dias após a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Tendo a norma que dispõe sobre a delegação de competência perdido sua vigência, a Instrução Normativa nº 129, de 19.11.1986, ficou sem fonte material que a sustente e, conseqüentemente, também perdeu sua vigência em abril de 1989.

Quanto à cominação da penalidade estabelecida no próprio texto da Instrução Normativa nº 129, de 19.11.1986, Anexo II – 1.1 (e, posteriormente, na Instrução Normativa nº 73, de 19.12.1996, que a alterou), entendo que os argumentos retro mencionados são plenamente aplicáveis, isto é, a imposição de qualquer tipo de multa só poderá ser prevista em Lei.

Desta feita, a ausência de perfeita tipicidade na lei de conduta do contribuinte, implica a carência da ação fiscal, daí também não ser punível a conduta do agente.

Tudo isto para dizer que a Instrução Normativa nº 129, de 19.11.1986 não constitui o veículo próprio a criar, alterar ou extinguir direitos, seja porque não encontra em lei seu fundamento de validade material, seja porque inova o ordenamento jurídico extrapolando sua própria competência.

Tal assertiva veio a ser confirmada com a edição da Lei nº 10.426, de 25.04.2002 (conversão da Medida Provisória nº 16 de 27.12.2001) que assim dispõe:

“Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica e Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

(...)

hms
7

II – de dois por cento ao mês calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no §3º.

Com efeito, a adoção da Medida Provisória nº 16, de 27.12.2001, posteriormente convertida na Lei nº 10.426/02, determinando sanções para a não apresentação, pelo sujeito passivo, da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), atesta cabalmente a inexistência de legislação válida até a sua edição, uma vez que não haveria lógica em se editar norma, de caráter extraordinário, que simplesmente repetisse a legislação anterior.

Ao adotar Medida Provisória, o Poder Executivo Federal reconheceu a necessidade de disciplinar a instituição de deveres instrumentais e penalidades para seu descumprimento, que até então não se encontrava (validamente) regulada pelo direito pátrio.

Assim, após a entrada em vigor da Medida Provisória nº 16, de 27.12.2001, convertida na Lei nº 10.426, de 24.04.2002, surgiu a disciplina válida ou vigente no sistema tributário nacional para o cumprimento do dever acessório de entrega da DCTF, e, conseqüentemente, para a cominação de sanções para sua não apresentação, vindo a confirmar todo o entendimento exposto com relação à Instrução Normativa nº 129, de 19.11.1986.

Consubstanciada na Lei nº 10.426, de 24.04.2002 (conversão da Medida Provisória nº 16 de 27.12.2001), a Instrução Normativa SRF nº 583, de 20.12.2005 (a qual revogou a IN SRF nº 532, de 30.03.2005, que alterou a IN SRF nº 482, de 21.12.2004), validamente, estabelece quanto à multa a ser aplicada, que:

“Art. 10. A pessoa jurídica que deixar de apresentar a DCTF no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimada a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos impostos e contribuições informados na DCTF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega dessa declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no §3º;

(...)

§3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$200,00 (duzentos reais) tratando-se de pessoa jurídica inativa;

II – R\$500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

(...)”

Desta forma, como mencionado anteriormente, atos normativos, tal como a vigente Instrução Normativa SRF nº 583, de 20.12.2005, são para explicitar o que fora

ma 8 

estabelecido em Lei (Lei nº 10.426, de 24.04.2002, conversão da Medida Provisória nº 16 de 27.12.2001), cumprindo, nesse contexto, sua função de complementaridade da Lei.

Quanto ao aspecto da denúncia espontânea, adoto entendimento que é pacífico no Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não é cabível tal benefício quando se trata de DCTF, conforme se depreende dos julgamentos dos seguintes recursos, entre outros: RESP 357.001-RS, julgado em 07/02/2002; AGRESP 258.141-PR, DJ de 16/10/2000 e RESP 246.963-PR, DJ de 05/06/2000.

Descabe a alegação de denúncia espontânea quando a multa decorre tão somente da impontualidade do contribuinte quanto a uma obrigação de fazer, cuja sanção da norma jurídico-tributária é precisamente a multa.

Destaco decisão proferida pela Egrégia 1ª Turma do STJ, através do Recurso Especial nº195161/GO (98/0084905-0), relator Ministro José Delgado (DJ de 26.04.99):

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

A entidade ‘denúncia espontânea’ não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda. (grifo nosso).

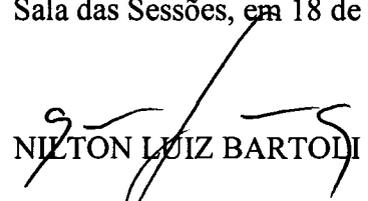
As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art.138, do CTN.

Há de se acolher a incidência do art.88 da Lei 8.981/95, por não entrar em conflito com o art.138 do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.

Recurso provido”.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, tendo em vista que as DCTF's do presente caso, referem-se aos anos-calendário 2000 e 2001, antes da entrada em vigor da MP nº 16, de 27/12/2001, bem como aos anos-calendário de 2002 e 2003, isto é, após o surgimento da disciplina válida ou vigente para o cumprimento do dever acessório de sua entrega.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007


NILTON LUIZ BARTOLI – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Redator

Conheço do recurso voluntário interposto porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

No mérito, versa a lide, conforme relatado, acerca da exigência da multa por entrega de DCTF espontaneamente e a destempo, fatos vinculados ao período de apuração de 2000 a 2003.

A despeito da espontaneidade, entendo incabível, no caso ora examinado, a exclusão da responsabilidade com fundamento no artigo 138 do CTN, porquanto a responsabilidade tributária ali albergada não alcança as obrigações acessórias autônomas.

Neste particular, há, inclusive, jurisprudência mansa e pacífica das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça, conforme nos dá conta a ementa do acórdão referente ao Recurso Especial 208.097 – PR, a saber:

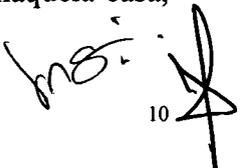
TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. RECURSO DA FAZENDA. PROVIMENTO.

O voto condutor do acórdão acima referido, da lavra do Ministro Hélio Mosimann, cita precedente da Primeira Turma daquele Tribunal (REsp. 190.388 – GO, acórdão da lavra do Ministro José Delgado, DJ de 22 de março de 1999), cuja ementa tem o seguinte teor:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.

- 1. A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do Imposto de Renda.*
- 2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.*
- 3. Há de se acolher a incidência do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.*
- 4. Recurso provido.*

Deixo aqui consignado que já adotei, quando membro do Segundo Conselho de Contribuintes, em situações semelhantes, a exclusão da responsabilidade com base no artigo 138 do CTN, seguindo antiga jurisprudência daquele colegiado. Contudo, ainda naquela casa,


10

modifiquei meu entendimento após a manifestação do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria.

Por outro lado, nada obstante os julgados paradigmáticos do Superior Tribunal de Justiça tratem de Declaração do Imposto de Renda, os fundamentos de tais decisões têm perfeita aplicação, também, para o caso de Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), uma vez que esta é uma obrigação tributária de igual natureza daquela.

Outrossim, o estudo da incidência ou não da penalidade moratória nos adimplementos espontâneos e a destempero das obrigações tributárias acessórias poderia até revelar uma antinomia aparente entre a inteligência do § 3º do artigo 113 e a dicção do artigo 138, ambos do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

.....

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

.....

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

.....

Ambos pertencem ao Livro Segundo do CTN, que traça normas gerais de direito tributário, e ao Título II, que cuida das obrigações tributárias. Dito isso, recorro ao critério da especialização para solucionar antinomias aparentes no ordenamento jurídico: a norma específica prevalece sobre a norma geral.

In casu, entendo preponderante a inteligência do § 3º do artigo 113, que prevê a penalidade pecuniária pelo simples fato da inobservância da obrigação tributária acessória, quando confrontada com a dicção do artigo 138, vinculado à responsabilidade tributária por infrações. Consoante essa exegese, os dispositivos tratam de assuntos distintos: este exclui a multa de natureza penal (multa de ofício) na denúncia espontânea da infração; aquele prevê a penalidade de caráter moratório (multa de mora) pelo inadimplemento de obrigação acessória, independentemente da atuação da Fazenda Nacional.

Relativamente à legalidade da exigência anteriormente à vigência da Medida Provisória 16, de 27 de dezembro de 2001, convertida na Lei 10.426, de 24 de abril de 2002, entendo que o artigo 5º, *caput* e § 3º, do Decreto-lei 2.124, de 13 de junho de 1984, outorgava ao Ministro da Fazenda a competência para “instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal”¹ e impunha aos inadimplentes a

¹ Competência delegada ao Secretário da Receita Federal por intermédio da Portaria MF 118, de 28 de junho de 1984.

VAS 11 

“multa de que tratam os parágrafos 2º, 3º e 4º, [sic] do art. 11, [sic] 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 penalidade, portanto, foi instituída por norma com força de lei: o próprio Decreto-lei 2.124, de 1984.

Também nenhuma anomalia vislumbro no fundamento de validade da Portaria MF 118, de 28 de junho de 1984, porque desnecessária a expressa outorga de competência para a delegação. O fundamento de validade da portaria ministerial é o Decreto-lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, que elege a delegação de competência como um dos princípios fundamentais e instrumento de descentralização das atividades da administração pública federal². A delegação de competência é regra, vedada apenas quando assim expressamente a norma determinar.

Finalmente, entendo não alcançada pelo artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias de 1988 a delegação outorgada pelo artigo 5º do Decreto-lei 2.124, de 1984, visto que exercida na ordem constitucional anterior.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007


TARÁSIO CAMPELO BORGES - Redator

² Decreto-lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, artigos 6º e 11.