



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

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Recurso nº : 129.292
Acórdão nº : 303-32.082
Sessão de : 15 de junho de 2005
Recorrente : ALBATROZ REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS S/C.
LTDA.
Recorrida : DRJ/CAMPINAS/SP

**INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA: MULTA POR ATRASO NA
APRESENTAÇÃO DA DCTF.**

O atraso na entrega da Declaração de Crédito e Débitos Tributários Federais constitui infração administrativa apenada de acordo como os critérios induzidos pela Lei nº. 10.426, de 24 de abril de 2002, cabendo, entretanto, aplicar-se, com relação a esta, a retroatividade benigna, nos casos em que a exigência da penalidade tenha sido formulada com base nos critérios vigentes anteriormente à sua promulgação.

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 voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marciel Eder Costa e Nilton Luiz Bartoli, relator, que davam provimento. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Sérgio de Castro Neves.

ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente

SÉRGIO DE CASTRO NEVES
Relator Designando

Formalizado em: 04 ABR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza e Tarásio Campelo Borges. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

RELATÓRIO

Trata-se de Impugnação ao Auto de Infração de fls. 21, decorrente de atraso na entrega das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, relativas ao ano calendário 1999/2000, ensejando a aplicação de multa mínima.

Consta da descrição dos fatos do Auto de Infração que a multa cabível foi reduzida em cinqüenta por cento em virtude da entrega espontânea da declaração.

Fundamenta-se a autuação no artigo 113, §3º e 160 da Lei nº 5.172/66; artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968/82, com a redação dada pelo art. 10 do Decreto-lei nº 2.065/83; art. 10 do Decreto-lei nº 2.065/83; art. 30 da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Instrução Normativa nº 18, de 24/02/2000; art. 7º da Lei 10.426, de 24/02/2002 e art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 255, de 11/12/2002.

Aduz o contribuinte na Impugnação de fls. 01/15, em resumo, que:

- I. não pode prevalecer o crédito tributário constituído por meio de auto do infração em tela, uma vez que o mesmo é nulo, posto que a autoridade fiscal autuante desconsiderou o fato de que a administração pública é regida, dentre outros, pelo princípio da busca pela verdade material, “sendo certo que apenas o conhecimento das DCTF do período de 1999, 1º, 2º, 3º e 4º trimestre do respectivo ano, não são suficientes para lavratura do referido auto de infração”;
- II. também não pode prevalecer o crédito tributário constituído através do auto de infração, uma vez que a Impugnante procedeu à denuncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN, que a exime de qualquer responsabilidade da infração cometida;
- III. no exercício de 1999 houve uma alteração na legislação que determina o prazo de entrega da DCTF, ocorre que, tal alteração culminou num lapso por parte da Impugnante, que deixou de cumprir, dentro do prazo determinado, a obrigação acessória de entrega das Declarações de Créditos e Tributos Federais;
- IV. contudo, a Impugnante utilizou-se do benefício do art. 138 do CTN e cumpriu com sua obrigação acessória de entrega das DCTF, em atraso, porém antes de qualquer procedimento administrativo de ofício;

Processo nº
Acórdão nº

: 10882.003188/2003-74
: 303-32.082

- V. tal assertiva é facilmente comprovada no corpo do próprio auto de infração (campo 03), onde as datas de entrega das DCTF são 21/05/1999, 13/08/1999 e 29/02/2000 e, no campo 02, que traz a data de 29/08/2003, como lavratura do presente auto de infração;
- VI. não obstante a entrega das DCTF, antes de qualquer procedimento administrativo de ofício, a Impugnante sofreu lavratura do auto de infração e imposição de multa, que deve ser completamente anulado, com base na inteligência do art. 138 do CTN;
- VII. como prova cabal da efetiva ocorrência da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, tem-se no item 05 a descrição dos fatos do auto de infração, onde a autoridade fiscal declara que houve denúncia espontânea;
- VIII. se até a própria autoridade fiscal reconheceu expressamente a denúncia espontânea da Impugnante, não há como prosperar o auto de infração em tela, vez que suposto crédito tributário por ele cobrado foi constituído com base em aplicação de multa penalizatória ilegalmente aplicada, pois onde há denúncia espontânea, antes do procedimento administrativo de ofício, há que ser excluída a responsabilidade pela infração;
- IX. os efeitos da denúncia espontânea estendem-se tanto às multas, quanto às chamadas multas isoladas (formais), visto que, se o legislador quisesse excluir um dos tipos o teria feito de forma expressa, este é o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais;
- X. o excelso STJ, por sua colenda Primeira Turma, na sessão de 18/12/97, à unanimidade, julgando o RESP nº 138.669-RS (DJU de 06/04/98) decidiu no mesmo sentido;
- XI. cabe mencionar também a sentença proferida pelo eminentíssimo Juiz Federal da 22ª Vara da Subseção Judiciária de Minas Gerais, no processo nº 2000.38.00.030626-2;
- XII. deve ser julgado completamente nulo o auto de infração, considerando-se os vícios formais e materiais absolutos aplicados a título de punição em relação ao pretenso ato ilícito, materializando-se por conseguinte um verdadeiro confisco sobre o patrimônio do contribuinte, de pagar a diferença com os encargos de mora previstos para os recolhimentos espontâneos, e tudo isto sem se falar ainda em seu direito de recolher sem nenhuma penalidade, se considerados os preceitos do art. 138 do Código Tributário Nacional, já consagrados pelo Superior Tribunal de Justiça;

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

- XIII. a multa aplicada é claramente confiscatória, vez que o montante informado na DCTF é menor do que a penalidade ora suportada, ofendendo a legislação competente, que determinou limitação para a aplicação de multa de até 20% em relação ao tributo informado;
- XIV. o efeito confiscatório da multa aplicada é aparente, haja vista que o próprio legislador determinou o limite de 20% (vinte por cento) do montante informado, no caso de falta de entrega ou entrega fora do prazo, nos exatos termos do inciso II do artigo 7º da Lei nº 10.426/2002;
- XV. a multa fiscal foi criada para dar efetividade ao tributo e não confiscar o patrimônio do contribuinte, e por este motivo, todos os princípios e vedações ao poder de tributar pertinente ao mesmo também são aplicados às multas ou penalidades pecuniárias de natureza fiscal;
- XVI. em diversas decisões o Poder Judiciário vem aplicando os referidos princípios, como forma de limitar a intenção arrecadatória do legislador (RE nº 81.550, ADIn nº 1.075-1-DF e ADIn nº 551-1-RJ);
- XVII. não obstante o efeito confiscatório da multa aplicada, a autoridade fiscal não observou, novamente, a legislação competente, deixando de conceder a redução da multa na metade, em razão da entrega da declaração antes de qualquer procedimento de ofício, nos termos do inciso I, §2º, do artigo 7º da Lei nº 10.426/2002;
- XVIII. se as declarações foram entregues em 29/10/2002 e 31/10/2002 e a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 15/08/2003, as penalidades aplicadas deveriam ser reduzidas na metade e, como tal procedimento não foi efetuado, resta clara a lesão ao princípio da estrita legalidade tributária;
- XIX. o artigo 37 da Constituição Federal determina que a administração pública direta ou indireta de qualquer dos Três Poderes deverá obedecer ao princípio da legalidade, ou seja, esta somente poderá agir em estrito compasso aos ditames legais, não lhes sendo, em hipótese alguma, cedido agir de forma diferente daquela descrita em lei
- XX. com base nas lesões ao princípio da vedação ao confisco e ao princípio da estrita legalidade tributária, entre outros, chega-se à conclusão de que o r. Auto de Infração lavrado deve ser julgado improcedente em sua totalidade.

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

Por todo o exposto, requer seja julgado improcedente o Auto de Infração, em sua totalidade, para que seja anulado e, caso assim não se entenda, seja acolhida a Impugnação de modo a ser julgado totalmente insubsistente o Auto de Infração lavrado.

Anexa os documentos de fls. 15/27.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP exarou decisão (fls. 30/34) julgando o lançamento procedente, conforme entendimento da transcrição a seguir:

“No caso, a obrigação acessória implicou não só o cumprimento do ato de entregar a DIRPJ, como também, o dever de fazê-lo no prazo previamente determinado, independentemente da apuração de tributo devido ou de qualquer procedimento fiscal. Portanto, havê-la entregue, tão só, não exime o contribuinte da penalidade, posto que esta está claramente definida, tanto para a hipótese da não entrega, quanto para o caso de seu implemento fora do tempo determinado.”

O contribuinte apresenta tempestivo Recurso Voluntário às fls. 38/60 onde reitera os argumentos e fundamentos apresentados em sua peça impugnatória e acrescenta, em suma, o que segue:

- I. da leitura do art. 138 do Código Tributário Nacional, pode-se verificar que o CTN, ao tratar da responsabilidade por infrações da legislação tributária, abre exceção, dispondo que a denúncia espontânea implica em exclusão dessa responsabilidade;
- II. se após o prazo legalmente previsto para que a Recorrente fizesse a entrega da DCTF, a administração pública não efetuou o seu lançamento, como deveria tê-lo feito, não pode tentar penalizar o contribuinte pela sua inércia, bem como, tentar impedir-lo de usufruir do previsto no artigo 138 do CTN, alegando que já havia pleno conhecimento da ausência do cumprimento das mencionadas obrigações acessórias;
- III. nesse exato sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça-STJ, conforme Resp nº 9.421-0/PR, onde excluiu a aplicação da multa antes de qualquer procedimento fiscalizatório;
- IV. o mesmo STJ tem reiteradamente decidido no sentido de que, sem que prévio procedimento administrativo ou qualquer medida de fiscalização, descebe a aplicação de multa ao contribuinte que cumpre obrigação tributária em atraso, ou paga imposto quando da denúncia espontânea do débito (Resp 97.101-98);

- V. em relação a inaplicabilidade do artigo 138 do CTN no caso em tela, também não assiste razão ao v. acórdão recorrido, no tocante à sua limitação apenas às obrigações principais, pois, da leitura do referido artigo, verifica-se que o legislador infraconstitucional em momento algum fez qualquer menção a sua exclusiva aplicabilidade às obrigações principais, devendo-se portanto, ser utilizada indistintamente a toda infração a legislação tributária;
- VI. não há a menor dúvida que a denúncia espontânea, quer seguida de pagamento do tributo ou não, afasta qualquer penalidade ao infrator, inclusive a multa, podendo a exclusão de sua responsabilidade ocorrer nas seguintes hipóteses: a) da infração não resulta o descumprimento de pagar o tributo; b) da infração resulta o descumprimento de pagar o tributo e; c) da infração resulta o não pagamento do tributo, estando este em apuração pelo sujeito ativo;
- VII. a denúncia espontânea pode derivar das mais diversas situações, onde os contribuintes e/ou responsáveis apuram a existência de infrações relativas ao fato gerador, ou aos deveres acessórios, decorrentes dos mais variados procedimentos possíveis;
- VIII. se o infrator da legislação tributária procura espontaneamente o fisco para regularizar sua situação, não fica sujeito a penalidade nenhuma, pois sua responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração;
- IX. o sujeito passivo que procura o Fisco, espontaneamente, e confessa o cometimento de infração, não será punido, pois sua responsabilidade fica excluída pela denúncia espontânea da infração, mas, se o cometimento da infração implicou o não pagamento de tributo, a denúncia há de ser acompanhada do pagamento do tributo devido;
- X. o artigo 161 do CTN fixa a regra geral de que a inadimplência acarreta o pagamento agravado de juros de mora, correção monetária e multas pela mora e o artigo 138 define a exceção a esta regra, logo, ocorrendo denúncia espontânea acompanhada do recolhimento do tributo, se for o caso, com juros e correção monetária, nenhuma penalidade poderá ser imposta, nem tampouco exigida do contribuinte anteriormente inadimplente;
- XI. inobstante o texto do art. 161 do CTN prever a aplicação de correção monetária, juros e multa moratória no caso de atraso, este não tem aplicação aos casos descritos no artigo 138 do CTN.

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

eis que, representam a exceção à regra apontada, conforme entendimento, inclusive de Sacha Calmon, que em obra específica sobre o tema aponta “não existir a mais mínima incompatibilidade entre os artigos 138 e 161”;

- XII. não se pode admitir um sistema híbrido de incidência e previsão principiológica, no sentido de que os princípios incidiram somente sobre a parte da obrigação tributária (obrigação principal) e sobre outra não (obrigação acessória);
- XIII. a argumentação de que a multa não é tributo, e por isso não pode na sua imposição observar os princípios tributários, não procede, uma vez que não se está tributando atividade ilícita, mas tão somente se verificando que na atividade de tributação os princípios de proteção ao contribuinte devem ser regrados de maneira una e indivisível, sob pena de inobservância por via oblíqua da própria Constituição;
- XIV. não há qualquer distinção em texto expresso em lei de qual será o tratamento dispensado às multas fiscais, devendo assim, ser o mesmo que for atribuído aos tributos, pois ambos têm a mesma natureza e integram originariamente os créditos tributários, como expressamente declara o Código Tributário Nacional;
- XV. a própria fiscalização em seu Auto de Infração e Imposição de Multa, reconhece a aplicabilidade do artigo 138 do Código Tributário Nacional, uma vez que concede a este benefício de 50% sobre o valor da multa a ser aplicada, assim, se ela mesma reconheceu, não há que se falar em sua não aplicabilidade agora;
- XVI. configura abuso da autoridade administrativa a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória, já que viola frontalmente os princípios que norteiam o atual Estado Democrático de Direito;
- XVII. no caso sob análise, esse abuso de autoridade resta nítido, na medida em que a multa que a fiscalização está exigindo da Recorrente, com base na legislação vigente corresponde a um verdadeiro confisco, uma vez que seu montante mostra-se excessivo em relação à infração cometida pelo contribuinte, chegando ao percentual de 80% sobre o valor do imposto devido;
- XVIII. a multa foi criada para dar efetividade ao tributo e não confiscar o patrimônio do contribuinte, e por este motivo, todos os princípios vedações ao poder de tributar pertinente ao mesmo também são aplicados às multas ou penalidades pecuniárias de natureza fiscal.

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

A fim de corroborar seu entendimento, menciona decisões do Supremo Tribunal Federal e da Câmara Superior de Recursos.

Por todo exposto, requer seja decretada a extinção do crédito tributário em questão, declarando-se o cancelamento do lançamento fiscal como um todo, e na remota hipótese de ser mantida a exigência, requer a redução do percentual da multa aplicada, por ter nítida natureza confiscatória.

Salienta que não efetuou o depósito recursal de 30%, em virtude do valor da exigência tributária, consubstanciada no processo administrativo, ser inferior a R\$ 2.000,00, nos termos do § 7º, artigo 2º da Instrução Normativa nº 264/02.

A informação de fls. 70 confirmou que o contribuinte atende ao disposto no § 7º do art. 2º da IN/SRF 264/2002.

Tendo em vista o disposto na Portaria MF nº 314, de 25/08/1999, deixam os autos de serem encaminhados para ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional, quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até às fls. 72, última.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator

Conheço do recurso por ser tempestivo e por atender aos requisitos de admissibilidade.

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 se verificar a validade do veículo introdutório em relação à fonte formal, para depois atermo-nos ao conteúdo da norma em relação à fonte material.

Todo ato realizado segundo um determinado sistema de direito positivo, com o fim de nele se integrar, deve, obrigatoriamente, encontrar fundamento de validade em norma hierarquicamente superior 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.

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.

Daí 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.

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

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

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

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

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

Para evitar descompassos na aplicāo 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 equânimis. Se equânimis 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.

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 deôntico 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 aplicāo 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

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

forma a garantir a segurança do contribuinte de poder conhecer a consequência a que estará sujeito se pela prática de conduta diversa à determinada, a sanção deve ter sua consecução. Tal dever é garantia do Estado de Direito. Isto porque, 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. 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.

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

A antiga Constituição, no entanto, também privilegiava o princípio da legalidade e da vinculação dos atos administrativos à lei, o que de plano criaria um conflito entre a norma editada no Decreto-lei nº 2.124/84 e a Constituição Federal de 1967 (art. 153, § 2º).

Em relação à fonte material, verifica-se que há na norma veiculada pelo Decreto-lei nº 2.124/84, uma nítida delegação de competência de legislar, para a criação de relações jurídicas de cunho obrigacional para o contribuinte em face do Fisco.

O Código Tributário Nacional, recepcionado integralmente pela nova ordem constitucional, estabelece em seu art. 97 o seguinte:

“Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

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

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

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

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

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

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades." (grifos acrescidos ao original)

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

Não resta dúvida que somente à lei é dada autorização para criar deveres, direitos, 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 nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

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

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

Atos administrativos 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 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.

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

Sob análise, percebo que a Instrução Normativa nº 129/86 cumpriu os desígnios orientadores da validade do ato relativamente aos três primeiros elementos, vez que a exigência de entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF com o fim de informar à Secretaria da Fazenda nacional os montantes de tributos devidos e suas respectivas bases de cálculo, é de materialidade lícita, motivada 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.

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, privativa do Poder Legislativo, para criar normas constituidoras de obrigações de caráter pessoal ao contribuinte, cuja cogênciá é imposta pela cominação de penalidade.

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

Ora, se o Ministério da Fazenda não tinha a competência para delegar a competência que recebera com exclusividade do Decreto-lei nº 2.124/84, a Portaria MF nº 118/84 extravasou os limites do poder outorgados 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

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

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.

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 nas normas hierarquicamente superiores, 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 normas no sentido lato, a instituição da obrigação de entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, por ser obrigação e, consequentemente, 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 inofensível.

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

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

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 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 129/86, ficou sem fonte material que a sustente e, consequentemente, também perdeu sua vigência em abril de 1989.

Analizada a norma instituidora da obrigação acessória tributária, entendo cabível apreciar a cominação da penalidade estabelecida no item 5.1 da Instrução Normativa nº 142/86, cujos argumentos acima despendidos são plenamente aplicáveis.

No Direito Tributário a sanção administrativa tributária tem a mesma conformação estrutural lógica da sanção do Direito Penal 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, eminent 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).

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

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.

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 antijuridicidade. 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 lege*”, erigida como máxima fundamental nascida da Revolução Francesa e vigorante cada vez mais fortemente até hoje (Cf. Basileu Garcia, op. Cit., pg. 19).

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

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

“Art. 5º ...

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

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

Não há, aqui, como não se invocar teorias singelas sobre o trinômio que habilita considerar uma conduta como infratora às normas de natureza penal: o fato típico, a 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; nexo 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. - pág. 197) ensina:

“Por último, para que um fato seja típico, é necessário que os elementos acima expostos (comportamento humano, resultado e nexo causal) sejam descritos como crime.

...

“Faltando um dos elementos do fato típico a conduta passa a constituir em indiferente penal. É um fato atípico.”

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

... “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, 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 (á 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 pertine ao Decreto-Lei, ou seja porque inova o ordenamento extrapolando sua própria competência.

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

Finalmente, a edição da Lei 10.426/02 (conversão da Medida Provisória nº 16/2001) somente veio a corroborar tudo o quanto até aqui demonstrado.

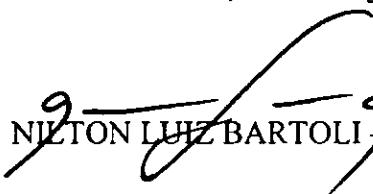
Com efeito, a adoção de Medida Provisória, posteriormente convertida em lei, determinando sanções para a não apresentação, pelo sujeito passivo, da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), atesta cabalmente a inexistência de legislação válida até aquele momento, uma vez que não haveria lógica em se editar norma, de caráter extraordinário, que simplesmente repetisse a legislação já em vigor.

Ora, 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.

Conclui-se, portanto, que antes da entrada em vigor da MP 16/2001 não havia disciplina válida ou vigente no sistema tributário nacional para o cumprimento do dever acessório de entrega de DCTF, e, consequentemente, para cominar sanções para sua não apresentação.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2005


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Sérgio de Castro Neves, Relator Designado

O recurso apresenta os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

O assunto tem sido objeto de vários julgados por esta Câmara, que sobre ele já consolidou um entendimento.

Dessa forma, peço vênia à insigne Conselheira e Presidente desta Câmara, Dra. Anelise Daudt Prieto, para transcrever e adotar como meu o voto que proferiu sobre a matéria no Recurso nº 127.812.

“Entendo ser descabida a questão 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 a 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 a:

- (i) ação normativa;
- (ii) 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.

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

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?

Antes de mais nada, importa deixar bem claro que o dispositivo constitucional transitório veda a delegação de “competência 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:

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

“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.

(...)

§ 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 Eminente 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 outro lado lembro que, de acordo com o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inciso II, “c”), deve ser observado, se resultar em benefício para a recorrente, o disposto na ressalva do art. 7º, parágrafo 4º, da IN SRF nº 255, de 11/12/2002¹, que prevê que nos casos de DCTF referentes até o terceiro trimestre de 2001 a multa será de R\$ 57,34 por mês-calendário ou fração, salvo quando da aplicação no disposto daquela IN resultar penalidade menos gravosa.

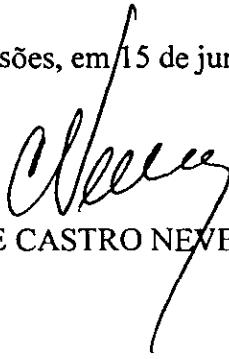
¹ Dispositivo com amparo legal no art. 7º da Lei nº 10.426/2002.

Processo nº : 10882.003188/2003-74
Acórdão nº : 303-32.082

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário apenas para que seja aplicado o princípio da retroatividade benigna."

Por estar de inteiro acordo com os argumentos e conclusões acima expostos, nego provimento ao recurso, alertadno entretanto par que, se e onde for o caso, aplique o princípio da retroatividade benigna, calculando-se a multa na forma do comando introduzido pela Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2005


SÉRGIO DE CASTRO NEVES – Relator Designado