



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10166.018199/99-42
Recurso nº : RP/203-118574
Matéria : PIS.
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : SUPERMAIA SUPERMERCADOS LTDA.
Sessão de : 24 de janeiro de 2005
Acórdão nº : CSRF/02-01.798

PIS – FATURAMENTO – BASE DE CÁLCULO DE ALÍQUOTA – A base de cálculo e a alíquota do PIS são determinadas pela Lei Complementar nº 07/70 aos fatos geradores ocorridos até 29 de fevereiro de 1996, em obediência à anterioridade nonagesimal aplicável à MP 1.212/95, em consonância com o dispositivo do parágrafo único do art. 1º da IN SRS nº 06, de 19/01/2000.

MULTA DE OFÍCIO. O não recolhimento espontâneo de diferença de crédito tributário decorrente da restauração de sistemática de cálculo da contribuição, em virtude de lei revigorada, configura infração fiscal e sujeita o infrator à multa de 75% do valor da obrigação tributária não satisfeita.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para considerar devidos os juros e a multa, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer (Relator), que negou provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
REDATORA DESIGNADA

Processo nº : 10166.018199/99-42
Acórdão nº. : CSRF/02-01.798

FORMALIZADO EM: 05 SET 2006

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: HENRIQUE PINHEIRO TORRES, GUSTAVO KELLY ALENCAR (suplente convocado), LEONARDO DE ANDRADE COUTO, FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente o Conselheiro DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA.



Processo nº : 10166.018199/99-42
Acórdão nº. : CSRF/02-01.798

Recurso nº : RP/203-118574
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : SUPERMAIA SUPERMERCADOS LTDA.

RELATÓRIO

Recorre a Fazenda Nacional contra a decisão prolatada às fls. 43, transcrevendo a parte dispositiva do acórdão como fundamento da irresignação, que assim está grafada:

“Diante de todo o exposto, dou parcial provimento ao Recurso para admitir a semestralidade, de ofício, com fundamento no artigo 462 do Código de Processo Civil, e para retirar a imposição da multa e juros da diferença de alíquota apurada na ação fiscal, sendo, portanto, a Recorrente devedora da diferença entre as alíquotas, sem acréscimos, diferença essa calculada com base no princípio da semestralidade.”

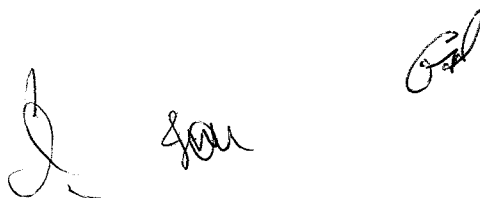
O recurso defende que não há enquadramento da dispensa da multa e dos juros na norma citada (artigo 100 do CTN), tendo em vista a situação não se afinar com as normas citadas nos seus incisos.

Quanto à semestralidade de ofício, alega que o artigo 462 do CPC igualmente não alberga a concessão de ofício do critério da semestralidade. Alega que o fato novo inscrito na referida norma deve ocorrer após a propositura da ação. O fato dado por novo teria sido a publicação da Resolução do Senado, ocorrida muito antes da instauração da presente lide (10/10/95).

O recurso foi admitido pelo despacho de fls 60.

Sem contra-razões, subiram os autos para apreciação pelo Colegiado.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro-Relator ROGÉRIO GUSTAVO DREYER;

Conforme deflui do relatório, a matéria objeto do especial interposto, circunscreve-se ao combate à concessão da semestralidade de ofício, questão remansosa neste colegiado. Além disto, à dispensa da multa e dos juros de mora dispensados com base na aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Quanto à questão da semestralidade concedida de ofício, consiste novidade os fundamentos da concessão contidos no voto vencedor do acórdão, combatidos pelo representante da Fazenda Nacional. Diz que não se aplicam os termos do artigo 462 do CPC, pois não vislumbra a existência de um chamado “fato novo” a fazer infletir a mencionada regra.

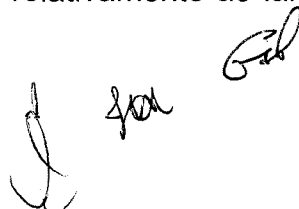
Entendo que a discussão quanto a este aspecto não acrescenta nada ao entendimento já consagrado nesta 2ª Turma da adequada aplicação do direito na concessão de ofício da semestralidade. Ainda que suscitasse ampla discussão em face da alta indagação da qual se reveste a análise da aplicação do indigitado artigo 462 do CPC, reitero que a mesma se limitaria ao aspecto acadêmico da questão.

Nos votos que tenho proferido nesta Egrégia Turma, tenho trazido à colação norma contida no mesmo Código de Processo Civil e que entendo perfeitamente aplicável ao recurso em julgamento. Diz a regra:

*Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, **ainda que não alegados pelas partes**; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe firmaram o convencimento.*

(grifo não constante da norma)

Dentro desta linha de raciocínio nada mais fez o órgão julgador a quo do que decidir com base no contido no processo, relativamente ao lançamento perpetrado, inexistindo qualquer concessão *ultra petita*



Processo nº : 10166.018199/99-42
Acórdão nº. : CSRF/02-01.798

Em vista de tais argumentos e fundado principalmente no acachapante reconhecimento da aplicação da semestralidade do PIS mantenho a decisão como exarada.

Quanto à questão remanescente, relativa à dispensa da multa e dos juros, a questão tem se pautado, pelo menos da 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em três teses distintas.

A primeira entendendo que, tendo o contribuinte cumprido a lei de regência, não deve ser afligido com qualquer exigência.

A segunda, afeiçoada à tese aplicada ao acórdão ora recorrido, de que não cabe a aplicação da multa e dos juros de mora sobre o valor exigido como tributo.

A terceira, de que houve comportamento afrontoso à legislação tributária, mediante a prática de infração, punível como quer a Fazenda Nacional, com a aplicação da multa, dos juros de mora e da atualização monetária.

Meu entendimento, ainda claudicante, é no sentido defendido pelo acórdão ora recorrido, da inaplicabilidade da multa, dos juros de mora e da atualização da base de cálculo do tributo, em detrimento do posicionamento ainda mais favorável ao contribuinte, para o qual estou tentado a migrar.

Devo, no entanto, esclarecer que o recurso deve ser julgado nos limites estabelecidos pelo acórdão recorrido, principalmente porque o contribuinte não interpôs recurso, pretendendo alargamento a si favorável da decisão guerreada e nem mesmo apresentou contra-razões.

Neste pé a questão versa somente na exclusão da multa e dos juros de mora, passando-se ao largo da exclusão da atualização monetária.

Em voto que proferi no recurso nº 119967, Processo nº 10880.008529/2001-56, teci as seguintes considerações:

“Remanesce a argumentação do contribuinte no concernente à análise da extinção ou não do crédito tributário, em vista dos pagamentos efetuados conforme a legislação vigente na ocorrência dos fatos geradores e na aplicabilidade da multa e juros de mora.

Não é demais lembrar que os fatos geradores, conforme narrado no auto de infração e no relatório, referem-se aos períodos de apuração ocorrentes

Processo nº : 10166.018199/99-42
Acórdão nº. : CSRF/02-01.798

entre junho de 1995 e fevereiro de 1996. Este aspecto fático é fundamental para o deslinde da matéria de direito cuja análise proponho.

Como é deveras sabido, a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.448/88, na época dos fatos geradores vinculados ao presente processo já tinha a sua inconstitucionalidade declarada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal. A suspensão da execução das referidas normas, no entanto, somente foi promulgada em 09 de outubro de 1995, gerando efeitos a contar de sua publicação, ocorrida em 10 de outubro do mesmo ano.

Ainda que se possa discutir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF sobre a exigibilidade do tributo, prefiro reconhecer que a perda da eficácia dos malsinados decretos-leis e os efeitos daí decorrentes tem como termo a quo a data da publicação do Senado Federal.

O efeito primordial já consagrado pelos tribunais é a aplicabilidade dos termos da Lei Complementar 07/70, quanto ao elemento nuclear do fato gerador, à base de cálculo e à alíquota.

Esta aplicabilidade estendeu-se até a entrada em vigor da MP nº 1.212/95. Assim sendo, e em respeito à anterioridade nonagesimal, somente os fatos geradores ocorridos após 29 de fevereiro de 1996 foram geridos pela nova regra. Aliás, circunstância reconhecida pela administração através da INSRF nº 06 de 19 de janeiro de 2000.

Frise-se que eventos como este são tradicionais em se tratando da contribuição ao Programa de Integração Social, como imperativos da potencial confusão do contribuinte em cumprir adequadamente a obrigação tributária. Lembro das questões envolvendo o fato gerador e a base de cálculo do tributo, apenas recentemente pacificadas. Não bastou, portanto, reconhecer a inconstitucionalidade dos decretos-leis nºs 2.445 e 2.449/88. Houve a necessidade de definir qual o aspecto temporal do fato gerador e qual a base de cálculo aplicável, nos termos da Lei Complementar nº 07/70.

Neste cenário, o contribuinte tentava cumprir a sua obrigação obedecendo aos ditames da regra escrita, com dificuldades palpáveis em digerir os efeitos determinados pela análise jurídica de cada regra, concernentes à sua eficácia no tempo.

Por isto mesmo, no presente caso, o contribuinte defende denodadamente que cumpriu as regras vigentes na ocorrência dos fatos geradores, extinguindo a sua obrigação tributária, sendo surpreendido pela cobrança de diferenças, e acrescidas de multa de ofício e juros de mora.

O quadro que se apresenta, a meu ver, é que, até a publicação da Resolução nº 49/95 do Senado Federal, razoável o entendimento do contribuinte em aplicar a regra vigente, a dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449/88. Assim sendo, da teoria aos fatos, na cabeça do contribuinte, o pagamento do PIS relativo aos meses de abril a setembro de 1995 deveria cumprir a regra matriz e os atos administrativos dela decorrentes consubstanciados nos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449/88. A contar do período de apuração de outubro, as determinações da MP Nº 1.212/95, sem as lucubrações jurídicas determinantes a definir com presteza o início de sua eficácia.

Aliás, a própria administração somente admitiu a aplicabilidade da Lei Complementar nº 07/70 até o cumprimento do trintídio constitucional aplicável à

Processo nº : 10166.018199/99-42
Acórdão nº. : CSRF/02-01.798

instituição ou modificação de exigência de contribuições sociais em 2000, através da INSRF nº 06.

Todas estas circunstâncias, todavia, não confortam o contribuinte no que concerne ao cumprimento da obrigação tributária principal, visto que, pela lei, o tributo é devido pelo valor dela decorrente. No caso, forte na incidência da norma legal aplicável, em confronto com regra, ainda que vigente, ineficaz no momento da ocorrência dos fatos geradores, a diferença do tributo é devida.

E este é o momento de justificar a diligência proposta. O Colegiado entendeu que, na aplicação plena da LC 07/70, com destaque para a aplicação da semestralidade, haveria grande chance de inexistir crédito tributário a reclamar.

Do cumprimento desta, conforme verificado, sem embargos por parte do contribuinte, remanesce crédito da Fazenda Pública. Frente a esta realidade, entende devidamente clareado o caminho para a decisão.

Por tal, de pronto, de reconhecer o direito do contribuinte em ver os cálculos do crédito reclamado afeitos a lei complementar citada, questão inclusive já definida, fruto da diligência cumprida.

Além disto, entendo deva frutificar a tese quanto à iniquidade da aplicação de penalidade considerando o comportamento do contribuinte.

Persisto entendendo, no mínimo, que não se pode punir o contribuinte que cumpre a sua obrigação tributária com base na literalidade da regra impositiva vigente no momento da ocorrência do fato gerador, quando a sua eficácia, no mesmo momento, venha a ser obliterada por via exógena.

Esta percepção exige a aplicação do parágrafo único do artigo 100, que exclui a imposição de penalidades e juros de mora quando, como in casu, o contribuinte cumpriu a sua obrigação com base nas normas legais e infralegais vigentes no momento da ocorrência dos fatos geradores."

Acresço somente ao exposto que, se o contribuinte se vê albergado contra a imposição de multa, juros e atualização monetária quando cumpre regras complementares, muito mais se encontra delas alforriado quando cumpre a própria lei.

Este é o meu entendimento.

Por todo o exposto, voto pelo improvimento do recurso especial interposto, para manter a decisão recorrida como prolatada.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 24 de janeiro de 2005.

ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

Processo nº : 10166.018199/99-42
Acórdão nº : CSRF/02-01.798

VOTO VENCEDOR

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Redatora designada

Discordo da posição do eminente relator no que se refere à dispensa da multa de ofício e juros de mora.

Com o reconhecimento da inconstitucionalidade dos Decretos-leis nº 2.445 e 2.449, a contribuição para o PIS passou a ser devida nos termos da legislação por eles alterada, a qual voltou a vigor plenamente, porquanto a declaração de inconstitucionalidade de uma norma jurídica tem natureza declaratória e produz efeitos *ex tunc*, como se o viciado diploma legal nunca tivesse existido no mundo jurídico.

Isso quer dizer que o tributo era devido, desde o início, nos termos da lei restaurada, como se as modificações introduzidas pela maculada norma tivessem sido apagadas, ou melhor, nunca tivessem existido. No caso concreto, a contribuição deveria haver sido recolhida, até fevereiro de 1996, nos termos da Lei Complementar nº 7/70, e posteriores alterações (válidas).

Com isso, se os recolhimentos efetuados com base nos viciados decretos-leis não foram suficientes para cobrir o débito tributário calculado nos termos da legislação revivida, o sujeito passivo deveria, por se tratar de tributo por homologação, recolher as eventuais diferenças advindas do restabelecimento da sistemática de cálculo prevista na norma restaurada.

Se assim não procedeu, resta patente sua inadimplência fiscal, fato este que, *de per si*, enseja a constituição, de ofício¹, do crédito tributário não satisfeito. A este devem ser acrescidos juros de mora, bem como multa de ofício correspondente a 75% do imposto não recolhido ao Tesouro, como previsto no artigo 161 do Código Tributário Nacional.

De outro lado, entendo que o disposto no parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional não se aplica ao caso em questão, porque a inadimplência do sujeito passivo, no tocante às diferenças havidas entre o recolhido com base em lei declarada inconstitucional e o devido em observância da norma inserta na legislação restaurada, não decorreu da observância, pelo sujeito passivo, de nenhuma das normas complementares listadas nos incisos componentes do mencionado artigo.

No caso de declaração de inconstitucionalidade, diferentemente de qualquer das hipóteses tratadas nos incisos daquele artigo, desfaz-se, desde sua origem, o ato declarado inconstitucional, com todas as conseqüências dele derivadas, vez que as normas inconstitucionais são nulas, destituídas de qualquer carga de eficácia jurídica, alcançando a declaração de inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo, no dizer de Alexandre de Moraes², "*os atos pretéritos com base nela praticados (efeitos ex tunc). Assim, a declaração de inconstitucionalidade decreta a total nulidade dos atos emanados do Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe – ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos – a possibilidade de invocação de qualquer direito*".



¹ Sendo a obrigação tributária satisfeita extemporaneamente, ainda que de forma espontânea, os juros moratórios são devidos.

² Direito Constitucional. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2.002. pp. 624/625



Processo nº : 10166.018199/99-42
Acórdão nº. : CSRF/02-01.798

Por outro lado, a norma do parágrafo único do artigo 100 do CTN somente tem aplicação nas hipóteses em que o sujeito passivo vinha observando as normas complementares listadas nos incisos desse artigo e, com o novo entendimento ou alteração jurídica de tais normas, recolheu espontaneamente eventuais diferenças de tributo resultante da novel situação jurídica.

Assim, mesmo que se pudesse estender, por analogia às hipóteses previstas nos incisos do artigo 100, os benefícios do citado parágrafo único ao caso de diferença de tributo a recolher surgida com o ressurgimento de critérios jurídicos decorrentes da restauração de norma, ainda assim, ditos benefícios não alcançariam o caso em análise, porquanto a reclamante não recolheu espontaneamente a diferença do tributo apurada nos termos da Lei Complementar nº 7, de 1970 e alterações posteriores.

Por derradeiro, cabe esclarecer que os juros moratórios e a multa de ofício são devidos, no caso ora em discussão, tão-somente sobre o crédito tributário remanescente, se este existir, após ter sido efetuado novo cálculo, observando a semestralidade.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso interposto pela Fazenda Nacional para considerar devidos os juros e a multa

Sala das sessões, DF, em 24 de janeiro de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

GM