



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10940.001094/00-88
Recurso nº : 203-122552
Matéria : PIS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : INDÚSTRIAS KLABIN S/A
Recorrida : 3ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Sessão de : 24 de janeiro de 2006
Acórdão nº : CSRF/02-02.222

NORMAS PROCESSUAIS – DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI – efeitos. Com o reconhecimento da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445/1988 e 2.449/1988, a contribuição passou a ser devida nos termos da legislação por eles alterada, a qual voltou a viger 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 do direito. Eventual diferença de tributo decorrente da legislação restaurada deve ser lançada, de ofício, corrigida monetariamente e acrescida de juros moratórios e multa de ofício, quando o sujeito passivo não a recolher espontaneamente.

Recurso especial provido.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator), Rogério Gustavo Dreyer, Antonio Bezerra Neto, Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva e Adriene Maria de Miranda que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

D

Processo nº : 10940.001094/00-88
Acórdão nº : CSRF/02-02.222

Henrique Pinheiro Torres
HENRIQUE PINHEIRO TORRES.
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 26 MAI 2008

Participaram, ainda do presente julgamento os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

fl

Processo nº : 10940.001094/00-88
Acórdão nº : CSRF/02-02.222

Recurso nº : 203-122552
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : INDÚSTRIAS KLABIN S/A

RELATÓRIO

Conforme se verifica no Acórdão nº 203-09.141, a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento parcial a recurso voluntário, no qual ficou decidido que devem ser excluídas as penalidades e a cobrança de juros de mora no caso de exigência do PIS em face da diferença das alíquotas de 0,75% e 0,65% em decorrência da aplicação da Resolução nº 49/95 do Senado.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial com base no pressuposto de contrariedade à lei, alegando, em síntese, que não pode ser aplicado ao caso concreto o art. 100 do CTN porque a inadimplência do contribuinte em realizar de forma espontânea o pagamento das diferenças ora exigidas, não decorreu da observância de nenhuma norma complementar listada naquele dispositivo legal.

O Recurso foi recebido pelo Presidente da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Intimado às fls. 181/182, em 08/11/2004, o contribuinte apresentou contra-razões (fls. 217/227) e Recurso de Divergência (fls. 183/216) em 22/11/2004.

Em suas contra-razões o contribuinte sustentou que a prevalecer a tese do Procurador da Fazenda Nacional estará institucionalizada no país a punição para os contribuintes que cumpriram a lei.

No Recurso de Divergência alegou o contribuinte que efetuou o recolhimento do PIS com base na alíquota de 0,65%, cumprindo rigorosamente as normas jurídicas então em vigor e que a Fazenda não pode muitos anos depois modificar o critério jurídico para exigir a diferença de alíquota com base na Resolução nº 49/95, sob pena de afrontar os Pareceres PGFN nº 1.185/95, e o Parecer MF/Cosit/Dipac nº 156, de 07/05/96.

O Presidente da Terceira Câmara do Segundo Conselho negou seguimento ao Recurso de Divergência do contribuinte em despacho que não foi agravado.

É o relatório.

[Assinatura]

[Assinatura]

VOTO VENCIDO

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

O recurso de divergência interposto pelo contribuinte realmente não logrou comprovar a divergência com os paradigmas apresentados, razão pela qual não merece ser conhecido.

O recurso da Fazenda Nacional, pelo contrário, atendeu aos requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

O objeto do recurso é o cabimento ou não da aplicação do art. 100 do CTN a autos de infração lavrados para cobrar a diferença da contribuição ao PIS adotando-se a alíquota e base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 7/70 em relação ao que foi pago com base nos decretos-leis inconstitucionais.

Sem embargo das dúvidas existentes na época dos fatos geradores sobre a questão da eficácia *ex tunc* ou *ex nunc* da resolução do Senado, cujo deslinde determinaria ou não a exigência de eventuais diferenças do PIS, não se pode perder de vista que no seio da própria Administração Tributária existia orientação no sentido de que as diferenças não deveriam ser cobradas dos contribuintes que efetuaram regularmente os pagamentos sob a égide das normas declaradas inconstitucionais.

A orientação administrativa quanto a esta questão constou do Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC Nº 156, de 7 de maio de 1996, item "e", *verbis*:

e) Em situação de cobrança (CAD) tendo o contribuinte efetuado o recolhimento com base no DL 2.445 e 2.449/88 (alíquota de 0,65% e com Receitas Financeiras) e tal valor seja menor que o apurado com base na LC nº 7/70, deve-se cobrar a diferença? Considerando que a resposta seja negativa, e no caso de não ter pago sobre as receitas financeiras, deverá ser cobrado das mesmas?

Resp.: Não, visto que o contribuinte efetuou o pagamento na forma determinada pela legislação aplicável à época.

No caso de falta ou insuficiência de recolhimento de acordo com a legislação vigente à época, apurada após a Resolução SF nº 49/95, deverá ser efetuado lançamento de ofício com base na Lei Complementar nº 7/70 e alterações posteriores.

Portanto, à luz desta orientação, somente era cabível a exigência das diferenças daqueles contribuintes que não efetuaram ou que efetuaram pagamento a menor em relação ao que seria devido com base nos Decretos-leis declarados inconstitucionais.

A uniformização do entendimento no âmbito da Administração sobre a eficácia *ex tunc* da resolução do Senado só ocorreu com a publicação do Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, norma que tem eficácia prospectiva e que não pode ser aplicada retroativamente para alcançar fatos e situações constituídas antes da sua publicação, sob pena de violar os seguintes dispositivos do código tributário nacional: art. 105 (princípio da irretroatividade), art. 106 (exceções ao princípio da irretroatividade), art. 146 (vedação de alteração de critério jurídico) e art. 149 (impossibilidade de revisão do lançamento por erro de direito).

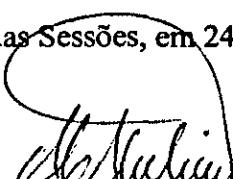
Processo nº : 10940.001094/00-88
Acórdão nº : CSRF/02-02.222

Na época da publicação do Parecer acima reproduzido em parte, a Administração Tributária adotava o entendimento do Professor José Afonso da Silva, no sentido de que a Resolução do Senado que suspende a eficácia de norma jurídica declarada inconstitucional tem eficácia *ex nunc*. Tendo em vista que existia orientação administrativa no sentido de que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade não deveriam retroagir, a Administração não pode alterar este critério anos depois e voltar ao estabelecimento do contribuinte para autuá-lo, sob a justificativa de que agora a eficácia passou a ser *ex tunc*, sob pena de fazer tábula raza do princípio da segurança jurídica.

Na descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 88 a fiscalização deixou claro que o lançamento só englobou as diferenças de alíquota porque foram aceitas as justificativas apresentadas pelo contribuinte para as demais diferenças apuradas.

Em face do exposto, voto no sentido negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional para manter a exclusão da multa e dos juros, tal como ficou decidido no acórdão recorrido.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2006


ANTONIO CARLOS ATULIM

W *fel*

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres – Redator Designado

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

No que pese os bens concatenados argumentos trazidos no voto do ilustre relator, deste uso divergir pelas razões seguintes:

Insurge-se a Fazenda Nacional contra a desoneração dos juros de mora, da multa de ofício e da correção monetária por entender que a situação fática dos autos não autorizam a aplicação da norma do artigo 100 do CTN, ao lançamento fiscal, como fez o acórdão fustigado.

Primeiramente, é preciso dizer que o posicionamento esposado neste voto diverge do por mim adotado em julgamentos de casos semelhantes decididos na Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Explico: nos debates desses julgamentos, pareceu-me mais consentânea com o bom direito a posição pela não aplicação da multa de ofício nos casos de diferença de tributo decorrente de restauração de lei, quando o sujeito passivo não satisfez a nova obrigação espontaneamente, mas a maior reflexão dedicada a esta tormentosa questão levou-me à conclusão de que a solução mais escorreita para o caso é a exposta nas linhas abaixo.

Com o reconhecimento da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445/1988 e 2.449/1988, a contribuição 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 do direito. 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

Processo nº : 10940.001094/00-88
Acórdão nº : CSRF/02-02.222

deveria ter sido recolhida, nos termos da Lei Complementar nº 07/70, e posteriores alterações (válidas). Eventual diferença de tributo decorrente da legislação restaurada devia ser lançada, de ofício, quando o sujeito passivo não a recolheu espontaneamente.

Com isso, se os recolhimentos efetuados com base nos viciados decretos 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 persi*, enseja a constituição, ¹de ofício, do crédito tributário não satisfeito (da diferença), corrigido monetariamente. A este devem ser acrescidos juros de mora, bem como multa de ofício correspondente a 75% do imposto não recolhido ao Tesouro, como previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional (norma geral) e na legislação específica arrolada no enquadramento legal do auto de infração.

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. Demais disso, no caso de declaração de inconstitucionalidade, diferentemente de qualquer das hipóteses tratadas nos incisos suso mencionados, desfaz-se, desde sua origem, o ato declarado inconstitucional, com todas as consequências 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 ²Alexandre de Moraes, *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 constituidas 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

fl

Processo nº : 10940.001094/00-88
Acórdão nº : CSRF/02-02.222

A norma prevista no artigo 146 do CTN é totalmente inaplicável no caso de declaração de constitucionalidade da lei tributária, pois, como visto, os efeitos dessa declaração, é *ex tunc*, como se a viciada lei nunca tivesse existido no mundo jurídico, já a norma trazida nesse dispositivo legal diz que as alterações somente produzirão efeitos *ex nunc*. Ora, por demais óbvio, as mudanças dos critérios jurídicos a que se refere o art. 146 do CTN, não são decorrentes de declaração de constitucionalidade de lei, pois os efeitos previstos para um caso e outro são diametralmente opostos, o que torna evidente não ser aplicável aos casos de inconstitucionalidade de lei esse dispositivo do CTN.

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 prevista nos incisos do artigo 100, os benefícios do citado parágrafo único ao caso de diferença de tributo a recolher surgida com a restauração de critérios jurídicos decorrente da revivida 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 07/1970 e alterações posteriores.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso especial apresentado pelo representante da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões/DF, Brasília 24 de janeiro de 2006.


Henrique Pinheiro Torres

